



VERGİ MEVZUATINDA GÜNCEL GELİŞMELER

HAZIRLAYAN**Çağlar DOĞAN**

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

VERGİ MEVZUATINDA GÜNCEL GELİŞMELER

CUMHURBAŞKANI KARARLARI**● Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci Maddesinde Yer Alan Tevkifat Oranları Hakkındaki Karar**

01.02.2025 tarih ve 32800 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9487 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinde yer alan tevkifat oranları hakkındaki ekli Kararın yürürlüğe konulmasına karar verilmiştir. İlgili düzenleme aşağıdaki gibidir.

- 22/7/2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. **(Madde 1)**

"a) 1) (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarda yer alan oran;

i) Paylara ve pay endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile Borsa İstanbul'da işlem gören aracı kuruluş varantları dâhil olmak üzere paylardan (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) elde edilen kazançlar için %0,

ii) Hisse senedi yoğun fonların katılma paylarından, iki yıldan fazla süreyle elde tutulan girişim sermayesi yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarından elde edilen ka-

zançlar için % 0, diğer yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kazançlar için % 15,

iii) Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetlerinden, Darphane sertifikalarından ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar için % 0,

iv) 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış finansman bonolarından ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen bir yıldan fasa vadeli kira sertifikalarından sağlanan gelirler ile bunların elden çıkarılmasından doğan kazançlar için % 15."

- Aynı Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

(Madde 2)

"ç) (11) numaralı fıkroda yer alan oran;

i) Paylara ve pay endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile Borsa İstanbul'da işlem gören aracı kuruluş varantları dâhil olmak üzere paylardan (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) elde edilen kazançlar için % 0,

ii) Hisse senedi yoğun fonların katılma paylarından, iki yıldan fazla süreyle elde tutulan girişim sermayesi yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kazançlar için % 0, diğer yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kazançlar için % 15,

iii) Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetlerinden, Darphane sertifikalarından ve 4749 sayılı Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar için % 0,

iv) 6362 sayılı Kanuna göre Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış finansman bonolarından ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen bir yıldan fazla vadeli kira sertifikalarından sağlanan gelirler ile bunların elden çıkarılmasından doğan kazançlar için % 15,

v) Diğer kazançlar için % 10.”

- Aynı Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin; **(Madde 3)**

a) (2) numaralı alt bendinin (v) sırası ile (3) numaralı alt bendinin (iv) sırasında yer alan “% 10” ibareleri “% 15”, “% 7,5” ibareleri “% 12”, “% 5” ibareleri “% 10” şeklinde,

b) (2) numaralı alt bendinin (vi) sırası ile (3) numaralı alt bendinin (v) sırasında yer alan “% 10” ibareleri “% 15”, “% 7,5” ibareleri “% 12” şeklinde, değiştirilmiştir.

- Aynı Kararın geçici 4 üncü maddesinde yer alan “31/1/2025” ibaresi “30/4/2025” şeklinde değiştirilmiştir. **(Madde 4)**

- Bu Kararın; **(Madde 5)**

a) 1 inci ve 2 nci maddeleri yayımı tarihinden itibaren iktisap edilen yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

b) 3 üncü maddesi yayımı tarihinden itibaren açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenecek faizler ve kâr payları için uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

c) 4 üncü maddesi 1/2/2025 tarihinden itibaren iktisap edilen; Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile 4749 sayılı Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

ç) Diğer hükümleri yayımı tarihinde, yürürlüğe girer.

● **6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş İlinde meydana gelen depremler nedeniyle Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş ve Malatya illeri ile Gaziantep İlinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki borçlulardan Hazine ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep hali uzatılanların, taksit ödeme sürelerinin yeniden belirlenmesi hakkında karar**

01.02.2025 tarih ve 32800 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 31.01.2025 tarih ve 9500 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunda yer alan taksit ödeme sürelerinin yeniden belirlenmesine karar verilmiştir. İlgili düzenleme aşağıdaki gibidir.

• Amaç ve Kapsam **(Madde 1)**

Bu Karar ile; 11/11/2020 tarihli ve 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin onaltıncı fıkrası ve 3/6/2021 tarihli ve 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun 9 uncu maddesinin onaltıncı fıkrasına istinaden, 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş İlinde meydana gelen depremler nedeniyle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 15 inci maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep hali ilan edilen ve mezkûr Kanunun geçici 36 ncı maddesi kapsamında mücbir sebep halinin

uzatılmasına karar verilen borçluların Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş ve Malatya illeri ile Gaziantep İlinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki dairelere (alacaklı idarelere) mücbir sebep hallerinin devam ettiği süre içinde, 7256 sayılı Kanunun 2 nci ve 4 üncü maddeleri ile 7326 sayılı Kanunun 2 nci, 3 üncü, 4 üncü, 5 inci, 7 nci ve 8 inci maddeleri ve 10 uncu maddesinin birinci, ikinci, üçüncü ve onüçüncü fıkraları kapsamında alacakları yapılandırılan idarelere ödemeleri gereken taksitlerin ödeme süreleri yeniden belirlenmektedir.

- Mücbir sebep hali ve mücbir sebep hali nedeniyle belirlenen yeni ödeme süreleri(-**Madde 2)**

(1) 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş İlinde meydana gelen depremler nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca 213 sayılı Kanunun 15 inci maddesine İstinaden 6/2/2023 tarihinden geçerli olmak üzere Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş ve Malatya illeri ile Gaziantep İlinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerinde ilan edilen mücbir sebep halinin mezkûr Kanunun geçici 36 ncı maddesi kapsamında yayımlanan 10/1/2025 tarihli ve 180 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile bu yerlerdeki bazı borçlular için 31/5/2025 tarihine kadar (bu tarihler dâhil) uzatılmasına karar verilmiştir.

(2) Birinci fıkrada belirtilen borçluların münhasıran bu yerlerdeki dairelere (alacaklı idarelere) mezkur Kanunlar kapsamında 6/2/2023 ile 31/5/2025 tarihleri arasında ödemeleri gereken taksitlerden (ödeme süresinin son günü mücbir sebep halinin sona erdiği tarihe rastlayanlar dâhil) birincisinin ödeme süresi; mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi izleyen ayda, sonraki taksitlerin ödeme süreleri de bu ayı takip eden aylık dönemler halinde (azami oniki ayda) ödenmek üzere uzatılmıştır.

(3) Mücbir sebep halinin başladığı tarih ile mücbir sebep halinin sona erdiği tarih arasına rastlayan taksit sayısının onikiden fazla olması halinde, fazla olan taksitler onikinci taksitle birlikte ödenir.

TEBLİĞLER

● Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 8)

08.02.2025 tarih ve 32807 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 8 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği ile 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 9 uncu maddesinin on dokuzuncu fıkrasının uygulamasına dair usul ve esasları düzenlenmiştir. İlgili düzenleme aşağıdaki gibidir.

- İlgili mevzuat (**Madde 3)**

(1) 7440 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin on dokuzuncu fıkrasında “(19) 213 sayılı Kanunun 15 inci maddesine göre, Hazine ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep hâli ilan edilen yerlerde bu hâlin, bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirlenen başvuru süresince devam etmesi durumunda, bu yerlerdeki dairelere (alacaklı idarelere) yapılacak başvurunun süresi mücbir sebep hâlinin sona erdiği tarihi takip eden üçüncü ayın sonuna kadar (bu tarih dâhil) uzar, bu takdirde Kanun kapsamında ödenmesi gereken tutarların ilk taksiti; başvuru süresinin sona erdiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar (bu tarih dâhil), diğer taksitler ise bu taksiti takip eden aylık dönemler hâlinde bu Kanun hükümlerine göre ödenir. Şu kadar ki, bu Kanunun 6 ncı maddesi kapsamında ödenmesi gereken tutarlar beyanname verme süresi içinde, taksitle yapılacak ödemelerde ise ilk taksit beyanname verme süresi içinde, diğer taksitler izleyen aylarda ödenir.” hükmü yer almaktadır.

(2) 25/3/2023 tarihli ve 32143 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1)’nin “V/E-MATRAH VE VERGİ ARTIRIMINA İLİŞKİN ORTAK HÜKÜMLER” başlıklı kısmının “1-Matrah ve Vergi Artırımı ile Matrah Beyanı Dolayısıyla Hesaplanan Vergilerin

Ödenmesi" alt başlıklı bölümünde "VI- İŞLETME KAYITLARININ DÜZELTİLMESİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER" başlıklı kısmında ve "VIII/C- MÜCBİR SEBEP HALLERİNDE KANUNDAN YARARLANMA" başlıklı bölümünün (4) numaralı maddesinde, 7440 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin on dokuzuncu fıkrası uygulamasına ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

• Mücbir sebep hali düzenlemesi (**Madde 4**)

(1) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 15 inci maddesine istinaden, 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş İlinde meydana gelen depremlerden etkilenen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlının Gürün İlçesinde 6/2/2023 ile 31/7/2023 tarihleri arasında (bu tarihler dâhil) Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep hâli ilan edilmiş, Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş ve Malatya illeri ile Gaziantep İlının İslahiye ve Nurdağı ilçeleri için mücbir sebep hali sırasıyla 30/11/2023, 30/4/2024, 31/8/2024 ve 30/11/2024 tarihlerine uzatılmış, daha sonra 180 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile bu yerlerdeki bazı mükellefler için mücbir sebep halinin 31/5/2025 tarihine kadar (bu tarih dâhil) uzatılması uygun bulunmuştur.

• Mücbir sebep hali kapsamında 7440 sayılı Kanuna göre başvuru ve ödeme süreleri (**Madde 5**)

- (1) Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş ve Malatya illeri ile Gaziantep İlının İslahiye ve Nurdağı ilçelerinde deprem tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı bulunan ve 180 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri kapsamında mücbir sebep hali 31/5/2025 tarihinde sona erecek olan mükellefler için, bu yerlerdeki dairelere 7440 sayılı Kanun kapsamında yapılacak başvuruların 31/8/2025 (bu tarihin resmî tatile rastlaması nedeniyle 1/9/2025) tarihine kadar yapılması ve ödenecek birinci taksitin (peşin ödeme dâhil) 30/9/2025 ta-

rihine, ikinci taksitin 31/10/2025 tarihine kadar (bu tarihler dâhil), diğer taksitlerin ise takip eden aylarda ödenmesi gerekmektedir.

(2) Mücbir sebep hali 180 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 31/5/2025 tarihinde sona erecek olan mükelleflerin, Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş ve Malatya illeri ile Gaziantep İlının İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki dairelere;

- 7440 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile geçici 1 inci maddesi kapsamında matrah ve vergi artırımından yararlanmak istemeleri halinde 31/8/2025 (bu tarihin resmî tatile rastlaması nedeniyle 1/9/2025) tarihine kadar (bu tarih dâhil), söz konusu maddede belirtilen şekilde beyan veya bildirimde bulunmaları, hesaplanan veya artırılan gelir, kurumlar ve katma değer vergisi ile gelir (stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergisi tutarlarını Eylül/2025 ayında tamamen veya talep etmeleri hâlinde ilk taksiti Eylül/2025 ayından başlamak üzere aylık dönemler halinde on iki eşit taksitte, matrah ve vergi artırımını Eylül/2025 dolayısıyla verilen beyannamelere ait damga vergisini ise ilk taksit ödeme süresi içinde ödemeleri,

- 7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrası hükmünden yararlanmak istemeleri halinde bu fıkra kapsamında stok beyanına ilişkin KDV beyannamesi ve eki envanter listesini mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden üçüncü ayın sonu olan 31/8/2025 (bu tarihin resmî tatile rastlaması nedeniyle 1/9/2025) tarihine kadar (bu tarih dâhil) vermeleri, yapılacak beyan üzerine tahakkuk edecek tutarları aynı süre içinde ödemeleri,

- 7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendiyle, ÖTV'nin konusuna giren malları bu madde kapsamında beyan eden ve alış belgelerini ibraz edemeyen mükelleflerin, bu malların beyan tarihindeki miktarı ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan ÖTV'yi Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1) ekindeki

beyannameyle (Ek:20) mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden üçüncü ayın sonu olan 31/8/2025 (bu tarihin resmî tatile rastlaması nedeniyle 1/9/2025) tarihine kadar (bu tarih dâhil) beyan etmeleri ve yapılacak beyan üzerine tahakkuk edecek tutarları aynı süre içinde ödemeleri,

- 7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrası hükmünden yararlanmak istemeleri halinde bu fıkra kapsamında kayıtlarında yer aldığı hâlde işletmelerinde mevcut olmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden üçüncü ayın sonu olan 31/8/2025 (bu tarihin resmî tatile rastlaması nedeniyle 1/9/2025) tarihine kadar (bu tarih dâhil) kayıt ve beyanlarına intikal ettirmeleri, bu kapsamda ödenmesi gereken katma değer vergisini, ilk taksitini beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitlerini beyanname verme süresini takip eden birinci ve ikinci ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödemeleri (ancak talep edilmesi hâlinde, taksitlendirilebilecek tutarın defaten ödenebilmesi de mümkündür.),

- 7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrası hükmünden yararlanmak istemeleri halinde bu fıkra kapsamında 31/12/2022 tarihi itibarıyla düzenlenen bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden üçüncü ayın sonu olan 31/8/2025 (bu tarihin resmî tatile rastlaması nedeniyle 1/9/2025) tarihine kadar (bu tarih dâhil) vergi dairelerine beyan etmek suretiyle düzeltmeleri ve beyan edilen tu-

tarlar üzerinden hesaplanan vergiyi beyanname verme süresi içinde ödemeleri, gerekmektedir.

(3) 180 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile kapsamında olmayan, dolayısıyla mücbir sebep hali 30/11/2024 tarihinde sona eren mükelleflerin, 7440 sayılı Kanundan yararlanmak için 4/10/2024 tarihli ve 32682 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 7) ile yapılan açıklamalar kapsamında 28/2/2025 tarihine kadar (bu tarih dâhil) başvuruları gerekmektedir.

-Mücbir sebep halinin diğer idarelere etkisi(-
Madde 6)

(1) 7440 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirlenen başvuru süresince Hazine ve Maliye Bakanlığınca ilan edilen mücbir sebep hâlinin devam etmesi halinde anılan maddenin on dokuzuncu fıkrası hükmünün bu Kanun kapsamında alacakları yapılandırılan il özel idareleri, belediyeler ve yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları dâhil tüm alacaklı idareler için de uygulanması gerekeceğinden, mücbir sebep hali 180 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 31/5/2025 tarihine uzayan mükelleflerce bu idarelerin Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş ve Malatya illeri ile Gaziantep İlinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki dairelerine bu Kanun kapsamında yapılacak başvuru ve ödeme süreleri de uzamaktadır.

● Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 531)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 581)

15.02.2025 tarih ve 32814 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 581 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 531)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile 531 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde değişiklik yapılmıştır. İlgili düzenleme aşağıdaki gibidir.

- 2/9/2021 tarihli ve 31586 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 531)’nin 5 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinin (ii) alt bendinde yer alan “sahip olanların” ibaresinden sonra gelmek üzere “her bir farklı türde lisans için” ibaresi eklenmiş ve aynı maddenin üçüncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır. **(Madde 1)**

- Aynı Tebliğe aşağıdaki geçici madde eklenmiştir. **(Madde 2)**

“GEÇİCİ MADDE 2- (1) Bu maddenin yayımı tarihinden itibaren alınacak lisanslara istinaden yeni işe başlayanlardan, bu maddeyi ihdas eden Tebliğ ile yapılan değişiklik hükümlerine göre teminat alınır. Öteden beri işe devam edenler tarafından 5 inci maddenin ikinci fıkrasının (b) bendi kapsamında bu maddeyi ihdas eden Tebliğin yayımı tarihinden itibaren verilmesi gereken teminatlar bu değişiklik hükümlerine göre alınır.”

● Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 582)

15.02.2025 tarih ve 32814 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 582 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Tebliğ ile Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 555) mevzuat uyarınca kapsam dâhilinde olan mükelleflerce 2025 hesap döneminin birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemleri sonu itibarıyla, enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmesi halinde enflasyon düzeltmesi yapılmaması hususu düzenlenmiştir. İlgili düzenleme aşağıdaki gibidir.

- Amaç ve kapsam **(Madde 1)**

(1) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33 üncü maddesi uyarınca, 2023 hesap dönemi sonunda ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tablolar ve yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları 30/12/2023 tarihli ve 32415 ikin-

ci mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 555) ile belirlenmiştir.

(2) Mezkûr mevzuat uyarınca kapsam dâhilinde olan mükelleflerce 2025 hesap döneminin birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemleri sonu itibarıyla, enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmesi halinde enflasyon düzeltmesi yapılmaması bu Tebliğin amacını ve kapsamını oluşturmaktadır.

Yasal dayanak **(Madde 2)**

(1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinde, “A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100’den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10’dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

...

8. Maliye Bakanlığı;

...

b) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamaları veya ciroları itibarıyla hangi tür malî tabloların; enflasyon düzeltme-

sine tâbi tutulup tutulmayacağını ve geçici vergi dönemlerinde düzeltilip düzeltilmeyeceğini belirlemeye,

...

Yetkilidir.

9. Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yaparlar.

..." hükümleri yer almaktadır.

- 2025 hesap dönemi birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesi(**Madde 3**)

(1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan yetkiye dayanılarak, 2025 hesap döneminin birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde kapsam dâhilindeki mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaması uygun bulunmuştur.

(2) 213 sayılı Kanunun 174 üncü maddesi kapsamında kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler bakımından, bu Tebliğ uygulamasında, 2025 takvim yılı içinde başlayan hesap dönemine ait geçici vergi dönemleri dikkate alınacaktır.

(3) Birinci fıkra kapsamında enflasyon düzeltmesi yapılmaması uygun bulunan dönemlere ilişkin verilecek geçici gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin ekine bilanço eklenmeyecektir.

(4) 30/4/2024 tarihli ve 32532 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 560) ile 31/8/2024 tarihli ve 32648 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 563)'nde yer alan düzenlemelere göre 2024 hesap döneminin geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmamış olan mükellefler dahil olmak üzere kapsama giren tüm mükelleflerce 2024 hesap dönemi sonuna ait bilançolarda (213 sayılı Kanu-

nun 174 üncü maddesi kapsamında kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2025 takvim yılı içinde sona eren hesap dönemi sonuna ait bilançolarda) enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

(5) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamındaki münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler, mezkûr fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın (her geçici vergi dönemi sonu itibarıyla) enflasyon düzeltmesi yapma zorunlulukları bulunduğundan, 2025 hesap döneminin birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemleri dâhil enflasyon düzeltmesi yapmaya devam edeceklerdir.

● Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 54)

27.02.2025 tarih ve 32826 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 54 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile yapılan değişiklikler aşağıdaki gibidir.

- 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (II/F-4.26.) bölümünün başlığı "Sosyal İçerik Üreticiliği, İnternet ve Benzeri Elektronik Ortamlar Üzerinden Sunulan Hizmetler ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliği İstisnası" şeklinde değiştirilmiş, aynı bölümün mevcut ikinci ve üçüncü paragrafları yürürlükten kaldırılmış ve aynı bölüme mevcut birinci paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir. (**Madde 1**)

"Söz konusu istisna, 1/1/2022 tarihinden itibaren sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşılan sosyal içerik üreticisi gerçek kişiler ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara konu teslim ve hizmetlere uygulanmaktadır.

Bununla birlikte, 1/1/2024 tarihinden itibaren internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden kazanç sağlayan gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara konu teslim ve hizmetlere de söz konusu istisna uygulanacaktır.

Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler üzerinden KDV hesaplanmaz.”

- Aynı Tebliğin (III/B-3.) bölümünün ikinci,

üçüncü ve dördüncü paragrafları yürürlükten kaldırılmıştır. **(Madde 2)**

- Aynı Tebliğin (III/B-3.2.5.) bölümü başlığı ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır. **(Madde 3)**

- Aynı Tebliğin; **(Madde 4)**

a) (IV/D-7.) bölümünün ikinci paragrafında yer alan “(IV/E/3.3)” ibaresi “(IV/A2-3.3.)” şeklinde,

b) (VI/B-2.1.1.) bölümünün ilk paragrafında yer alan “(IV/E-3.2)” ibaresi “(IV/A2-3.2.)” şeklinde, değiştirilmiştir.

- Bu Tebliğin; **(Madde 5)**

a) 2 nci ve 3 üncü maddeleri yayımını izleyen ayın başından itibaren yapılan iade talepleri için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

b) Diğer maddeleri yayımı tarihinde, yürürlüğe girer.



ULUSLARARASI VERGİ HABERLERİ

HAZIRLAYAN

Burcu ALPTEKİN

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

Hasan KİRAZ

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

ULUSLARARASI VERGİ HABERLERİ

● Avrupa Konseyi dijital çağda KDV paketi üzerinde anlaştı

<https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2024/11/05/taxation-council-agrees-on-vat-in-the-digital-age-package/>

Konsey, AB'nin katma değer vergisi (KDV) kurallarını dijital çağa taşıyacak yeni tedbirler üzerinde anlaşmaya vardı. Elektronik faturalar ve gerçek zamanlı veri raporlamasının yanı sıra dijital platformlar üzerinden yürütülen işlere ilişkin yeni kurallar içeren bu mevzuat paketi vergi sahtekârlığıyla mücadele edecek, işletmeleri destekleyecek ve dijitalleşmeyi teşvik edecektir.

Anlaşma, bir tebliğ, bir tüzük ve bir uygulama yönetmeliği olmak üzere üç düzenlemeyi kapsıyor ve bunlar birlikte ele alındığında KDV sisteminin üç farklı yönüne değişiklik getiriyor:

- sınır ötesi işlemler için KDV raporlama yükümlülüklerinin 2030 yılına kadar tamamen dijital hale getirilmesi
- bireysel hizmet sağlayıcıların KDV almadığı çoğu durumda, çevrimiçi platformların kısa süreli konaklama ve yolcu taşımacılığı hizmetleri için KDV ödemesini zorunlu kılmak
- işletmelerin iş yaptıkları her üye devlette KDV için masraflı kayıtlar yaptırmak zo-

runda kalmamaları için çevrimiçi KDV tek durak ofislerini iyileştirmek ve genişletmek

Dijital KDV raporlaması

Hâlihazırda, işletmelerden birkaç ayda bir ulusal vergi makamlarına, diğer AB üye ülkelerindeki işletmelere satılan ve bu üye ülkelerde vergiye tabi olan mal ve hizmetlerin 'özet beyanlarını' sunmaları istenmektedir.

Bu durum, verilerin eksik olması ve gerçek zamanlı olarak mevcut olmaması nedeniyle, yetkililerin şüpheli veya hileli işlemleri hızlı bir şekilde tespit etmede karşılaştıkları zorluklardan faydalanmaları için dolandırıcılara bir boşluk yaratmaktadır.

Konsey şimdi e-faturalar aracılığıyla KDV için gerçek zamanlı bir dijital raporlama sistemi kurulmasını kararlaştırdı.

İşletmeler, sınır ötesi işletmeler arası işlemler için e-fatura düzenleyecek ve verileri otomatik olarak vergi idarelerine bildirecek. Bu sistem, kamu alımları alanında e-fatura için mevcut Avrupa standardına dayanacaktır. Ulusal vergi idareleri daha sonra verileri, şüpheli faaliyetlerin analizini sağlayabilecek yeni bir BT sistemi aracılığıyla paylaşacaktır.

Ulusal düzeyde bir çerçeve, elektronik fatu-

ralarda yer alan verilerin kalitesini güvence altına alacak ve bu çerçevenin operasyonel hale getirilmesinde üye devletlere esneklik sağlayacaktır.

Böylece üye devletler, KDV dolandırıcılığıyla mücadelede kullanabilecekleri sınır ötesi işlemlere ilişkin hızlı ve eksiksiz bilgiye sahip olacaklardır.

Konsey, AB sisteminin 2030 yılında yürürlüğe girmesi ve mevcut tüm ulusal sistemlerin 2035 yılına kadar AB sistemiyle birlikte çalışabilir hale gelmesi konusunda mutabık kalmıştır.

Platform ekonomisi için KDV

Şu anda, birçok çevrimiçi konaklama ve yolcu taşımacılığı hizmeti sağlayıcısı KDV ödememektedir. Bunun temel nedeni, genellikle KDV için kayıt yaptırmaları gerekmeyen ya da yükümlülüklerinden veya diğer üye devletlerdeki vergi uyum kurallarından habersiz olan bireysel sağlayıcılar (bir sürücü veya dairesini kiralayan bir kişi gibi) veya küçük işletmeler olma eğiliminde olmalarıdır.

Bu durum, büyük miktarlarda KDV'nin tahsil edilememesine ve bazen geleneksel konaklama ve ulaşım hizmetleri ile platformlar aracılığıyla faaliyet gösterenler arasında haksız rekabete yol açmaktadır.

Yeni kurallar uyarınca, platform ekonomisi operatörleri, hizmet sağlayıcılarının KDV'yi kendilerinin ödemediği durumlarda ('tedarikçi sayılan' model kapsamında) KDV'nin toplanması ve havale edilmesinden sorumlu olacak. Platform, KDV'yi doğrudan müşteriye tahsil edecek ve vergi makamlarına havale edecektir.

Konsey, vergi amaçlı kısa süreli konaklama kiralama tanımını genişleterek ve üye devletlere küçük ve orta ölçekli işletmeleri (KOBİ'ler) tedarikçi sayılma kurallarından muaf tutma imkanı vererek üye devletlere daha fazla esneklik sağladı. Konsey ayrıca tedarikçi sayılma kurallarının uygulanması için kısa bir geçiş dönemi üzerinde anlaşmaya varmıştır.

KDV kaydı için tek durak noktası

Şu an için 'tek duraklı mağazalar' sistemi, işletmelerin bir AB ülkesinden diğerine tüketicilere yaptıkları mal ve hizmet satışlarında ödenmesi gereken KDV'yi bir üye devletin idaresi aracılığıyla ve tek bir dilde beyan etmelerine ve havale etmelerine olanak tanımaktadır. Bununla birlikte, kendi üye devletleri dışındaki bir üye devletteki tüketicilere mal satmak isteyen şirketlerin (örneğin, o üye devletteki bir depodan veya haftalık bir pazardan) hala KDV amacıyla iki kez kayıt yaptırmaları gerekmektedir.

Bu nedenle yeni kurallar, mevcut 'tek duraklı mağazaların' kapsamını, sadece sınır ötesi tedarikler için değil, kendi üye devletleri dışında bir üye devlette gerçekleştirilen elektrik veya gaz gibi belirli kalemlerin işletmeden tüketiciye satışları için de genişletecektir. Bu, şirketlerin daha sonraki bir aşamada doğrudan tüketicilere satmak üzere stoklarını başka bir üye ülkeye taşımak istedikleri durumları da kapsayacaktır.

Bu şekilde, genişletilmiş tek durak noktası, daha fazla işletmenin KDV yükümlülüklerini tek bir çevrimiçi portal üzerinden ve tek bir dilde yerine getirmesine olanak sağlayacaktır.

Konsey ayrıca, işletmeler arası işlemlerde KDV ödeme yükümlülüğünün, KDV'nin ödenmesi gereken üye devlette yerleşik olmayan bir mal ya da hizmet tedarikçisinden alıcıya kaydırılması konusunda da mutabık kalmıştır ('ters ücret mekanizması' adı altında). Bu bazı durumlarda zaten mümkündü, ancak gelecekte zorunlu hale gelecektir.

Komisyon'un teklifinin aksine Konsey, KDV tahsilat sorumluluğunu temel tedarikçiler yerine işlemleri kolaylaştıran platformlara yükleyen mevcut tedarikçi sayılma hükmünü, çevrimiçi platformlar tarafından tedarik edilen tüm malları ve kendi mallarının transferlerini kapsayacak şekilde genişletmemeye karar verdi. Konsey ayrıca sanat eserleri ve antikalara ilişkin kuralları değiştirmemeyi de kabul etti.

Konsey ayrıca, halen Konsey'de görüşülmekte olan Birlik Gümrük Kanunu'nda reform yapılmasına ilişkin teklifin KDV boyutları çerçevesinde ithalat için tek durak noktasının zorunlu hale getirilmesine ilişkin teklifi görüşmeye karar vermiştir.

Arka plan ve sonraki adımlar

8 Aralık 2022 tarihinde Komisyon, üç tekliften oluşan 'dijital çağda KDV' paketini sundu. Direktif ve tüzük özel bir yasama prosedürüne tabidir. Her üç yasal düzenleme için de Konsey'de oybirliği gerekmektedir. Avrupa Parlamentosu'na danışılmış ve 22 Kasım 2023 tarihinde görüş bildirilmiştir. Ancak Konsey tarafından direktifte yapılan önemli değişiklikler nedeniyle, üzerinde mutabık kalınan metin üzerinde Avrupa Parlamentosu'na tekrar danışılacaktır. Metnin daha sonra AB Resmi Gazetesinde yayınlanıp yürürlüğe girmeden önce Konsey tarafından resmen kabul edilmesi gerekecektir.

● Çin, borsaya kote şirketlerde yabancı stratejik yatırımları kolaylaştırmak için kuralları gözden geçiriyor

https://english.www.gov.cn/news/202411/02/content_WS672562e5c6d-0868f4e8ec885.html

Çinli yetkililer, yabancı yatırımcıları ülkede uzun vadeli ve değerli yatırımlar yapmaya teşvik etmek amacıyla yabancı yatırımcıların borsaya kote şirketlere stratejik yatırım yapmasına ilişkin revize edilmiş kuralları yayınladı.

Ticaret Bakanlığı ve Çin Menkul Kıymetler Düzenleme Komisyonu dahil olmak üzere altı devlet dairesi tarafından ortaklaşa yayınlanan revize kurallar, yabancı gerçek kişilerin borsada işlem gören şirketlere stratejik yatırım yapmasına izin vererek, yalnızca yabancı tüzel kişilerin veya kuruluşların bu tür yatırımlar yapmasına izin veren eski kurallardan bir değişiklik yaptı.

Yeni kurallar kapsamında, borsaya kote şirketlerde hakim hissedar olmayan yabancı yatırımcılar için sermaye gereksinimi de düşürüldü.

Bu yatırımcılar için en son sermaye gereksinimi, toplam fiili varlıklarda en az 50 milyon ABD doları veya toplam yönetilen fiili varlıklarda en az 300 milyon ABD doları olacaktır.

Yeni kurallar, stratejik yatırımlar yapmak için ihale tekliflerini ekstra bir seçenek olarak ekliyor. Geçmişte, mevcut tek seçenek özel plasmanlar ve hisse devir anlaşmalarıydı.

Özel plasmanlar veya ihale teklifleri seçenekleriyle yatırım yapmak isteyen yabancı yatırımcılar için, borsada işlem görmeyen denizaşırı şirketlerin hisselerini satın alma ödemesi için bedel hisseleri olarak kullanmalarına izin verilecek.

Yeni kurallar ayrıca hissedarlık oranı ve kilitleme süresine ilişkin gereklilikleri de hafifletmiştir. Özel plasmanlar yoluyla yatırım yapan yabancı yatırımcılar için hissedarlık oranı şartı kaldırılırken, ihale teklifleri ve hisse devir sözleşmeleri seçenekleri için oran gereklilikleri önceki yüzde 10'dan yüzde 5'e düşürüldü.

Orta ve uzun vadeli yatırımları teşvik etmek amacıyla, yeni kurallar kapsamında, edinilen hisseler için kitleme süresinin 12 aydan kısa olmaması şartı getirilmiştir. Bu süre, daha önce üç yıldan az olmamak üzere belirlenmişti.

MOC'nin web sitesinde yayınlanan bir basın brifinginde, revize edilen önlemlerin yabancı yatırımcılar için yatırım eşliğini düşürmeyi, ülkenin menkul kıymetler piyasasında yabancı yatırım kanallarını genişletmeyi ve yabancı yatırımcıları uzun vadeli ve değerli yatırım yapmaya teşvik etmeyi amaçladığı belirtildi.

Çin'in menkul kıymetler piyasasının ölçeğinin son yıllarda Çin ekonomisinin sürekli ve sağlıklı gelişimi ve ülkenin derinleşen reformu ve dışa açılmasıyla daha da genişlediği belirtilen açıklamada, borsada işlem gören şirketlere daha yüksek kaliteli yabancı yatırımın kabul edilmesinin Çin'in endüstriyel gelişiminin yanı sıra Çin'in sermaye piyasasının sağlıklı ve istikrarlı gelişiminin desteklenmesine yardımcı olacağı ifade edildi.

Revize edilen kurallar, Çin'in mal, hizmet, sermaye ve işgücü piyasalarını düzenli bir şekilde dış dünyaya açma ve Çin'de yabancı sermaye yatırımını ve risk sermayesi yatırımını kolaylaştırma sözü veren Çin Komünist Partisi 20. Merkez Komitesi'nin bu yıl Temmuz ayında yapılan Üçüncü Genel Kurulunda kabul edilen reform önlemleriyle uyumludur.

Çin, 2005 yılında yabancı yatırımcıların borsada işlem gören şirketlere stratejik yatırım yapabilmeleri için kurallar yayınladı. O tarihten bu yana yabancı yatırımcılar 600'den fazla borsaya kayıtlı şirkete stratejik yatırım yaptı.

● **OECD, zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele kapsamında vergi özelgelerinin bilgi değişimine ilişkin 2023 uzman değerlendirmeler raporlarını yayınladı.**

https://www.oecd.org/en/publications/harmful-tax-practices-2023-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings_efbad00d-en.html

BEPS 5'inci Eylem Planı, özelgeler hakkında zorunlu ve kendiliğinden bilgi paylaşımına ilişkin "vergi idarelerine, mukim vergi mükellefinin yabancı bir ilişkili tarafına veya bir daimi işyerine verilen özelgeler" hakkında zamanında bilgi aktarımı sağlamayı hedefliyor. (Şeffaflık çerçevesi) Böylece, uygulamada ve risk değerlendirmelerinin yürütülmesinde kullanılabilecek ve paylaşılmaması halinde matrah aşındırma endişelerine yol açabilecek bilgiler bilgi değişimi kapsamında paylaşılmış olacak.

Şeffaflık çerçevesi, vergi mükelleflerine özgü beş kategorideki özelgeler hakkında spontane bilgi alışverişini gerektirmektedir:

- (i) belirli tercihli rejimlere ilişkin kararlar,
- (ii) transfer fiyatlandırmasına ilişkin tek taraflı peşin fiyatlandırma düzenlemeleri (APA'lar) veya diğer sınır ötesi tek taraflı kararlar,
- (iii) vergiye tabi karların aşağı yönlü düzeltilmesini öngören kararlar,

(iv) daimi işyeri (PE) kararları,

(v) ilişkili kişilerin para akışına ilişkin kararları

Yukarıdaki kategorilerde yer alan kararlara ilişkin bilgi alışverişi gerekliliği, her bir yargı merciinin raporunda ana hatlarıyla belirtilen ve belirli bir yargı merciinin "Kapsayıcı Çerçeve"ye katıldığı veya ilgili yargı mercii olarak belirlendiği zamana göre değişen önceden tanımlanmış dönemler uyarınca, belirli geçmiş kararların yanı sıra gelecekteki kararları da içerir. Bilgi alışverişleri, vergi mükelleflerinin gizliliğinin sağlanması ihtiyacı da dahil olmak üzere bilgi alışverişlerinin gerçekleştiği yasal koşulları sağlayan uluslararası bilgi alışverişi anlaşmaları uyarınca gerçekleştirilmektedir.

Yukarıdaki özelge kategorilerinin şeffaflık çerçevesi kapsamına dahil edilmesi, bu tür özelgelerin verilmesinin tercihli bir rejim veya zararlı bir vergi uygulaması teşkil ettiği anlamına gelmemektedir. Uygulamada, özelgeler vergi mükelleflerine kesinlik sağlamak ve ihtilaf riskini azaltmak için etkili bir yol olabilir. Özelgeler konusunda şeffaflığa duyulan ihtiyaç, daha ziyade, bir vergi idaresinin başka bir yargı alanındaki bir vergi mükellefinin vergi muamelesine ilişkin bilgi veya bilgi eksikliğinin, kendi yargı alanında yerleşik ilişkili bir vergi mükellefi ile gerçekleştirilen işlem veya düzenlemelerin muamelesini etkileyebileceği ve dolayısıyla matrah aşındırma endişelerine yol açabileceğidir. Şeffaflık ve Özü Dikkate Alarak Zararlı Vergi Uygulamalarıyla Daha Etkin Bir Şekilde Mücadele Etmek (OECD, 2015[1]) başlıklı Eylem 5 Raporu'nun Ek C'sinde yer alan şablon üzerinde mutabık kalındığı üzere, bu tür kararlar hakkında zamanında ve hedefe yönelik bilgi sağlanması, vergi makamlarının risk alanlarını hızlı bir şekilde tespit etmeleri için daha iyi donatılması amaçlanmıştır.

Bu çerçeve, değiş tokuş edilen bilginin diğer vergi idareleriyle ilgili olmasını sağlamak ile bilgiyi değiş tokuş eden ya da alan ülkeye gereksiz

bir idari yük getirmemek arasında bir denge kurmak amacıyla tasarlanmıştır.

Bu yıl sekizincisi yayınlanan Rapor, 136 Kapsayıcı Çerçeve üyesi ülkeyi ve bunlarla ilgili diğer ülkeleri kapsamaktadır. Kapsayıcı Çerçeve'nin diğer yedi üyesi şeffaflık çerçevesi kapsamında değerlendirilmemiştir: Anguilla, Bahamalar, Bahreyn, Bermuda, İngiliz Virgin Adaları, Cayman Adaları ve Turks ve Caicos Adaları. Bu ülkeler, incelenen yıl boyunca herhangi bir kurumlar vergisi uygulamamaktadır ve bu nedenle şeffaflık çerçevesi kapsamında yasal olarak karar veremezler ve Kapsayıcı Çerçeve üyeleri bu ülkelerle özelgeler hakkında bilgi alışverişinde bulunmazlar. Bu nedenle, bu ülkelerin şeffaflık çerçevesi'nin kapsamı dışında olduğu düşünülmektedir.

Bu yıllık raporda yer alan incelemeler, yetki alanlarının 2023 takvim yılı boyunca şeffaflık çerçevesini uygulamak için attıkları adımları kapsamaktadır. İncelemeler, incelenen her bir ülkeden gelen bilgiler, şeffaflık çerçevesi kapsamında bilgi alışverişinde bulunulan emsal ülkelerden gelen veriler ve Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu ("FHTP") delegelerinden gelen veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Çalışmada elde edilen temel bulgular şunlardır:

- 31 Aralık 2023 tarihine kadar 58.000'in üzerinde bilgi alışverişi gerçekleşmiş olup, 2023 yılında yaklaşık 4.000, 2022 yılında 6.000, 2021 yılında 6.000, 2020 yılında 5.000, 2019 yılında 7.000, 2018 yılında 9.000, 2017 yılında 14.000 ve 2016 yılında 7.000 bilgi alışverişi yapılmıştır.

- 104 ülke, tüm referans şartlarını yerine getirdikleri için herhangi bir tavsiye almamıştır. Dokuz ülke ise sadece bir tavsiye almıştır. İncelenen yıl için 56 iyileştirme tavsiyesinde bulunulmuştur.

- Kapsayıcı Çerçeve üyeleri tarafından değişimlerin yürütülmesine ilişkin geri bildirim sağlayan 83 çalışma anketi sunulmuştur. Uzman katkısı zorunlu değildir, ancak sağlandığı bazı durumlarda, ülkelerin süreçlerini gözden geçir-

melerine ve değiş tokuş edilen bilgilerin netliğini ve kalitesini artırmalarına olanak sağlamıştır.

● Estonya Parlamentosu, "Güvenlik Vergisi Yasası"nı onayladı

<https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/34d9788f-38ac-4530-b10b-ad2447b3e-cac/julgeolekumaksu-seaduse-eelnou-512-se/>
<https://itp.orbitax.com/taxnews/article?id=3a9ece86852d62ab88229ecdf6a954d2>

Estonya Parlamentosu, 2028 yılına kadar geçerli olacak geniş tabanlı yeni bir güvenlik vergisinin yürürlüğe girmesini öngören Güvenlik Vergisi Yasasını (512 SE) onayladı. Güvenlik vergisi Estonya'nın savunma kabiliyetlerinin ve güvenlik yatırımlarının geliştirilmesi için kullanılacaktır.

Kanun özellikle şunları öngörmektedir:

- 2026'dan itibaren gelir vergisi matrahı üzerinden %2 güvenlik vergisi;
- 2026'dan itibaren kurum kazançları üzerinden %2 güvenlik vergisi; ve
- 1 Temmuz 2025'ten itibaren KDV'de %2'lik bir artış.

Kişisel gelir üzerinden alınan %2'lik güvenlik vergisi, hem mukim hem de mukim olmayan gerçek kişilerin vergilendirilebilir gelirleri üzerinden alınmaktadır. Vergi genel olarak, yerleşik şirketleri, serbest meslek sahiplerini, işveren olarak hareket eden yerleşik olmayan kişileri vb. içeren stopaj acenteleri tarafından vergilendirilebilir ödemeler üzerinden kesilecektir. Yerleşik olan ve olmayan gerçek kişilerin, üzerinden güvenlik vergisi kesilmemiş olan gelirleri için de yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir. Bu yıllık beyannameler, vergi dönemini takip eden yılın 30 Nisan tarihine kadar verilmelidir.

Şirket karları üzerinden alınan %2 oranındaki güvenlik vergisi, hem yerleşik şirketlerin hem de yerleşik olmayanların Estonya'da faaliyet gösteren daimi kuruluşlarının vergi öncesi muhasebe karları üzerinden belirli düzeltmelerle alınmaktadır. 2026 yılında taksitler ve iadeler, bir önceki

mali yılın muhasebe vergi öncesi karlarına dayalı olarak 10 Eylül ve 10 Aralık'a kadar ödenmelidir (3. ve 4. çeyreklerin 3. ayının 10. günü). 2027 ve 2028 yıllarında taksitler ve iadeler her yılın Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarının 10'una kadar ödenecektir (her çeyreğin üçüncü ayının 10'u). Yıllık beyanname, mali yılın bitiminden sonraki 9. ayın 10. gününe kadar verilir.

● **Avrupa Birliği Savcılığı, çeşitli mafya grupları ve ülkeleri içeren 520 milyon Euroluk KDV dolandırıcılığını soruşturuyor.**

<https://www.eppo.europa.eu/en/media/news/investigation-moby-dick-mafia-clans-invest-eu520-million-vat-fraud>

'Moby Dick' soruşturması olarak adlandırılan dosyada, iddiaya göre mafya örgütleri 520 milyon Euroluk KDV dolandırıcılığına imza atmış.

Milano ve Palermo'daki (İtalya) Avrupa Savcılığı (EPPO) tarafından yürütülen ve kod adı 'Moby Dick' olan bir soruşturmada 43 şüpheli hakkında gözaltı kararı uygulanıyor. EPPO, çeşitli mafya gruplarının yoğun olarak karıştığı 520 milyon Euroluk bir KDV dolandırıcılığını soruşturuyor.

EPPO'nun öncülük ettiği operasyon sırasında 10'dan fazla ülkede yüzlerce polis memurunun katılımıyla 160 arama gerçekleştirildi. Soruşturma tedbirleri Bulgaristan, Hırvatistan, Kıbrıs, Çekya, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Slovakya ve İspanya dahil olmak üzere birçok AB ülkesinde ve AB üyesi olmayan ülkelerde devam etmektedir. Toplam 195 kişi soruşturulmakta olup, 400'den fazla şirket de bu soruşturmaya dahil.

AB ve ulusal bütçelere verilen zararı telafi etmek üzere 520 milyon Euro'nun üzerinde bir tutarda malvarlığının dondurulması kararı uygulanmaktadır. Sadece İtalya'da 129 banka hesabı donduruldu ve 44 lüks araba ve tekneyle birlikte 192 gayrimenkule el konuldu.

Soruşturma dosyasının temelinde, sahte fatura düzenleme fiillerine ve ihracat üzerinden haksız KDV iadesine ilişkin tespitler bulunuyor.

● **Rus Vergi Kanunu'nda, kripto para işlemlerinin vergilendirilmesi amacıyla değişiklik yapıldı.**

<http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202411290004>

<https://itp.orbitax.com/taxnews/article?id=ad3e7f9d262510ddc9a32385762e821c>

Rusya, kripto para madenciliği ve ticareti de dahil olmak üzere kripto para işlemlerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi için Vergi Kanunu'nda değişiklik yapan düzenleme 418-FZ sayılı Federal Kanunu Resmi Gazete'de yayımladı. Kanun 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren geçerlidir.

Kurumlar vergisi amaçları doğrultusunda, kripto paranın amortismanına tabi olmayan bir varlık olarak kabul edilmesi ve aşağıdaki şekilde vergilendirilmesi öngörülmektedir:

- Kripto para madenciliğinden, kripto paranın madencinin cüzdanına girdiği andaki piyasa değeri üzerinden standart oranda peşin kurumlar vergisi tahsil edilecektir; ve

- Başlangıçta vergilendirilen değerden bir kazanç varsa, kripto paranın sonraki satışından standart oranda kurumlar vergisi tahsil edilecek ve başlangıçta vergilendirilen değerden herhangi bir kayıp, vergiden düşülebilir bir kayıp olarak değerlendirilecektir.

Bireysel gelir vergisi amaçları doğrultusunda, hem madencilik hem de ticaretten elde edilen kripto para işlemlerinden elde edilen gelir, menkul kıymet işlemlerine benzer şekilde hesaplanan bireysel gelir vergisi matrahına dahil edilir. KDV açısından kripto para işlemleri muafır.

● **Avrupa Konseyi, stopaj vergisi prosedürleri için yeni kuralları kabul etti (FASTER)**

<https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2024/12/10/taxation-council-adopts-new-rules-for-withholding-tax-procedures-faster/>

Konsey bugün, sınır ötesi (Birlik dışı) yatırımları teşvik edecek ve vergi kaçakçılığıyla mücadele-

leye yardımcı olacak çifte vergilendirmeyi azaltmaya yönelik daha güvenli ve hızlı prosedürler oluşturan yeni kuralları kabul etti.

FASTER kısma adı verilen bu yönerge, AB'deki stopaj vergisi prosedürlerini sınır ötesi yatırımcılar, ulusal vergi makamları ve bankalar veya yatırım platformları gibi finansal araçlar için daha güvenli ve daha verimli hale getirmeyi amaçlamaktadır.

FASTER düzenlemesi, yatırımcıların hisse senedi ve tahvillere yaptıkları sınır ötesi yatırımlardan elde ettikleri getiriler üzerinden çifte vergi ödememelerini sağlamak üzere stopaj vergisi muafiyeti prosedürlerini uyumlu hale getirecektir. Bu, sermaye piyasalarının derinleştirilmesi yönünde atılmış önemli bir adımdır; zira daha etkin stopaj vergisi usulleri AB'nin finans piyasalarına yatırımı teşvik edecektir. Ayrıca idari yükü azaltacak ve vergi kaçakçılığını tespit etmeyi kolaylaştıracaktır.

Şu anda, sınır ötesi yatırımlar söz konusu olduğunda, birçok üye ülke yurtdışında yaşayan yatırımcılara ödenen temettüler (hisse senetleri ve hisse senetlerinden) ve faizler (tahvillerden) üzerinden vergi almaktadır. Aynı zamanda, bu yatırımcılar aynı gelir üzerinden ikamet ettikleri ülkede gelir vergisi ödemek zorundadır.

Üye ülkeler arasındaki anlaşmalar çifte vergilendirme sorununu çözmeyi amaçlasa da, gerçekte stopaj vergisi indirimi talep etme prosedürleri bir üye ülkeden diğerine önemli ölçüde farklılık göstermekte, bu da indirim veya iade prosedürlerinin uzun, maliyetli ve hantal olmasına neden olmaktadır. Bu prosedürler aynı zamanda büyük ölçekli vergi dolandırıcılığına da açık olabilmektedir.

FASTER düzenlemesi vergi indirimi prosedürlerini daha hızlı, daha basit ve aynı zamanda daha güvenli hale getirecektir. Yönerge, vergi ödeyen yatırımcıların stopaj vergilerinden kurtulmak için hızlı prosedürlerden faydalanmak amacıyla kullanabilecekleri ortak bir AB dijital vergi

mukimliği sertifikası (eTRC) getirecektir.

Üye devletler, vergi amaçları doğrultusunda kendi yetki alanlarında yerleşik kabul edilen bir gerçek kişi veya tüzel kişiye dijital vergi mukimliği sertifikaları (eTRC) düzenlemek için otomatik bir süreç sağlayacaktır.

Üye devletlerin aşağıdaki sistemlerden birini ya da her ikisini birden kullanması gerekecektir:

- ilgili vergi oranının temettü veya faiz ödemesi sırasında uygulandığı bir "kaynakta indirim" prosedürü

- fazla ödenen stopaj vergisinin geri ödemesinin belirli bir süre içinde yapıldığı "hızlı geri ödeme" sistemi

AB ülkeleri, halka açık hisseler için ödenen temettülerde fazla stopaj vergisinden muafiyet sağlıyorsa, hızlı prosedürleri uygulamak zorundadır.

Üye devletler, aşağıdaki durumlarda mevcut prosedürlerini sürdürme ve direktifin III. bölümünü uygulamama seçeneğine sahip olacaklardır.

- kendi yetki alanlarında yerleşik bir kişi tarafından ihraç edilen halka açık hisseler için ödenen temettüler üzerindeki fazla stopaj vergisine uygulanabilir kapsamlı bir kaynakta yardım sistemi sağlıyorsa ve piyasa değeri oranları %1,5'lik bir eşiğin altındaysa. Bununla birlikte, bu oranın art arda dört yıl boyunca aşılması halinde, yönergede öngörülen tüm kurallar geri dönülmez bir şekilde uygulanabilir hale gelecektir. Bu gibi durumlarda üye devletlerin yönergenin kurallarını ulusal hukuka aktarmak için beş yılları olacaktır. Bu özellikler, üye devletlerin mali piyasalarının büyüklüğünü dikkate alırken, aynı zamanda bazı üye devletlerin mevcut piyasa koşulları için yeterli olan ulusal sistemleri sürdürdüklerini de kabul etmektedir.

- Halka açık tahvillere ödenen faizler için fazla stopaj vergisinden muafiyet sağlamaktadırlar.

Konsey, metne, üye devletlerin, dolandırıcılığı önlemek amacıyla daha fazla kontrol yapmak için stopaj vergisi indirimi taleplerini tamamen

veya kısmen hızlı prosedürlerin dışında tutabilecekleri ek koşullar getirmiştir.

Konsey, yatırımcının doğrudan menkul kıymetlere yatırım yapmadığı ancak kolektif bir yatırım teşebbüsü aracılığıyla yatırım yaptığı durumlar için metne dolaylı yatırımlara ilişkin hükümler ekledi.

Yönerge, finansal araçlar (bankalar veya yatırım platformları gibi) için standartlaştırılmış bir raporlama yükümlülüğü getirecektir. Bu, ulusal vergi makamlarının potansiyel vergi dolandırıcılığını veya suistimalini tespit etmesini kolaylaştıracaktır.

● **OECD, transfer fiyatlandırması kurallarının basitleştirilmesine ilişkin Tutar B'nin uygulanmasına yönelik yeni araçları yayınladı.**

https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2024/12/release-of-new-tools-for-the-implementation-of-amount-b-relating-to-the-simplification-of-transfer-pricing-rules.html?utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2019-12-2024&utm_content=Read%20more&utm_term=ctp&utm_medium=email&utm_source=Adestra

OECD, transfer fiyatlandırmasına yönelik basitleştirilmiş ve kolaylaştırılmış yaklaşımın anlaşılmasını ve uygulanmasını kolaylaştırmak üzere bir fiyatlandırma aracı ve bilgi formları yayınladı.

“Dijitalleşen Ekonominin Vergi Zorluklarını Ele Almaya Yönelik İki Sütunlu Çözüm” kapsamındaki B Maddesi, özellikle düşük kapasiteli ülkelerin ihtiyaçlarına odaklanarak, emsallere uygunluk ilkesinin ülke içi temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine uygulanmasına yönelik basitleştirilmiş ve kolaylaştırılmış bir yaklaşım öngörmektedir.

Yeni yayınlanan bilgi formları, vergi mükelleflerinin ve vergi idarelerinin B Miktarını uygulamak için atması gereken adımlar da dahil olmak üzere, B Miktarının işleyişine ilişkin üst düzey bir genel bakış sağlamaktadır.

Yeni yayınlanan “Fiyatlandırma Otomasyon Aracı”, kapsam dahilindeki bir test edilen taraf için B Tutarı iadesini otomatik olarak hesaplamak üzere geliştirilmiştir ve yalnızca minimum veri girişi gerektirir ve hem vergi idareleri hem de vergi mükellefleri için idari ve basitleştirme faydalarını daha da optimize etmeyi amaçlamaktadır. Araç, fiyatlandırma matrisindeki değişiklikleri ve B Tutarı düzeltme özelliklerinin uygulanmasıyla ilgili diğer veri noktalarını yansıtacak şekilde yıllık olarak güncellenecektir. Şubat 2024'te yayınlanan Amount B kılavuzunda atıfta bulunduğu üzere, ülkeler, 1 Ocak 2025 tarihinde veya sonrasında başlayan mali yıllar için kendi egemenlik alanlarında test edilen tarafların kapsam içi işlemleri için basitleştirilmiş ve kolaylaştırılmış yaklaşımı uygulamayı seçebilir. Ülkelerin bu araca dahil edilmesi açıklayıcı niteliktedir ve herhangi bir ülkenin B Tutarını benimsediği veya benimseme niyetinde olduğu anlamına gelmez.

2025/2026 döneminde diğer mali önceliklerin yetiştirilmesinin yanı sıra yerel idari ve yasal prosedürleri tamamlamak için zaman gerektiğinden, B Tutarının benimsenmesi birçok Kapsayıcı Çerçeve üyesi tarafından hala değerlendirilmektedir.

B Tutarı isteğe bağlıdır ve Kapsayıcı Çerçeve üyeleri, kendi ülkelerinde B Tutarı yürürlüğe girmeden önce vergi mükelleflerine yeterli bildirimde bulunmaya teşvik edilmektedir. Koordinasyonu kolaylaştırmak amacıyla OECD, B Tutarını kabul edeceklerini resmi olarak teyit eden ülkelerin, kabul tarihlerini de içeren bir listesini tutacaktır. Bu liste OECD web sitesinde tutulacak ve ülkeler bu resmi duyuruları yapmaya başladıkça düzenli olarak güncellenecektir.

● **Endonezya, 2025 Yılındaki KDV oranı artışının etkisini azaltmak için rahatlatıcı önlemler getiriyor.**

<https://itp.orbitax.com/taxnews/article?id=7b41be9fddea35dcd361a49b3e6bcc3>

Endonezya hükümeti, 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren KDV oranının %12'ye çıkarılmasının etkilerini dengelemek üzere bir yardım önlemleri paketi açıkladı. KDV oranının 1 Nisan 2022 tarihinden itibaren %10'dan %11'e ve 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren %12'ye çıkarılmasına ilişkin değişiklikler yürürlükte olup, bu artışın olumsuz etkisini kısmen telafi etmek üzere hükümet yeni bir düzenleme getiriyor.

Yardım paketi, pirinç, et, balık, yumurta, sebze, süt, tüketici şekeri, eğitim hizmetleri, sağlık hizmetleri, toplu taşıma, işçilik hizmetleri, finansal hizmetler, sigorta hizmetleri, çocuk felci aşılı ve su kullanımı dahil olmak üzere temel mal ve hizmetler için KDV muafiyetinin devamını içermektedir. Ayrıca hükümet, Minyakita (devlete ait bir yemeklik yağ markası), buğday unu ve endüstriyel şeker de dahil olmak üzere diğer bazı ürünler için %1'lik KDV artışını sübvansedecek ve böylece efektif oran %11 olarak kalacak. Hükümet ayrıca 5 milyar Endonezya Rupisi'ne kadar olan konut alımlarında KDV muafiyetini Haziran 2025 sonuna kadar uzatırken, Aralık 2025 sonuna kadar %50 muafiyet uygulayacak. Son olarak hükümet, düşük gelirli haneler için belirli gıda yardım programlarını da üstlenecek ve uygun hanelerin elektrik faturalarında iki ay boyunca %50 indirim sağlayacak.

● **Almanya Maliye Bakanlığı, “Hibrit Uyumsuzluk Kuralları”na ilişkin kılavuz yayınladı.**

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steu-erarten/Koerperschaftsteuer_Umwandlungss-teuer/2024-12-05-par-4k-estg.html

<https://itp.orbitax.com/taxnews/article?i-d=d9956dc8772ee0e684f2d46f6824c8eb>

Almanya Maliye Bakanlığı, 2021 yılında Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktifin (ATAD Uygulama Yasası) uygulanmasına yönelik Kanun'la getirilen hibrit uyumsuzluk kurallarının uygulanmasına

ilişkin bir tebliğ yayınladı. Söz konusu kurallar, şirketlerin işletme giderlerini mükerrer indirmelerini ve ilgili gelirin vergiye tabi olmadığı veya finansal işlemler söz konusu olduğunda daha düşük vergilendirmeye tabi olduğu durumlarda işletme giderlerini indirmelerini (yani, çifte indirim ve indirim/indirim dışı uyumsuzluk sonuçları) önleyerek, hibrit uyumsuzluklarla bağlantılı olarak farklı vergi muamelesini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Kurallar, ATAD'ın 9. (Hibrit Uyumsuzluklar) ve 9b (Vergi İkameti Uyumsuzlukları) maddelerini uygulamaktadır.

Tebliğ'in odak noktası, 31 Aralık 2019'dan sonra (1 Ocak 2020'den itibaren) yapılan harcamalarla ilgili olarak kuralların uygulandığının açıklığa kavuşturulması da dahil olmak üzere, hibrit uyumsuzluklar durumunda işletme giderlerinin indirilmemesine ilişkin kurallardır. Kurallar, gelirdeki azalma (indirim) ancak 31 Aralık 2019'dan sonra ortaya çıksa bile, 1 Ocak 2020'den önce yasal olarak yapılan ve devam eden bir yükümlülüğe dayanmayan giderler için geçerli değildir. Ancak, 1 Ocak 2020'den önce yasal olarak yapılmış ve devam eden bir yükümlülüğe dayanan giderler de belirli koşullara tabi olarak hariç tutulabilir. Bu durum, örneğin, 1 Ocak 2020'den önce akdedilen ve 2019'dan daha uzun süreli bir sözleşmeye dayanan faiz, kira veya lisans giderleri için geçerli olabilir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için, devam eden yükümlülüğün (sözleşmenin) 31 Aralık 2019 tarihinden sonra önemli ölçüde değiştirilmemesi gerekmektedir. Ayrıca, harcamaların 31 Aralık 2019 tarihinden sonra önemli bir dezavantaj olmaksızın önlenememiş olması gerekmektedir. Önemli bir dezavantajın genellikle, devam eden bir yükümlülüğü sona erdirmenin maliyetlerinin (örneğin, bir kredinin erken sona erdirilmesine ilişkin cezalar) uyumsuzluktan kaynaklanan vergi avantajlarından daha büyük olması durumunda var olduğu kabul edilir. Bu bağlamda, ispat yükü vergi mükellefine aittir.

Bir diğer önemli açıklama, kurallara tabi olabilecek işlemlerin kapsamı ile ilgilidir. Bu işlemlere şunlar dahildir:

- ilişkili taraflar arasında;
- bir teşebbüs ile diğer Devlette yer alan bir işyeri arasında; ve
- ilişkisiz taraflar arasında olanlar da dâhil olmak üzere, yapılandırılmış bir düzenleme çerçevesinde, bir uyumsuzluktan kaynaklanan vergi avantajının tamamen veya kısmen sözleşmeye dayalı bir düzenlemenin şartlarına entegre edilmesi.

Tebliğ, karma uyumsuzluk kurallarının daha geniş bir şekilde uygulanmasına ilişkin rehberliğe ek olarak, vergilendirmeme ve gelirin daha düşük vergilendirilmesinin anlamı, bir uyumsuzluğun gelecekte ortadan kaldırılmasının muhte-

mel olduğu istisna, kuralların diğer düzenlemelerle ilişkisi ve çeşitli diğer konular hakkında da ayrıntılı rehberlik sağlamaktadır. Özellikle önemli bir konu, ispat yüküdür. Vergi artırımlarında ispat yükünün genellikle vergi dairesine ait olduğu belirtilirken, yabancı bir durumun varlığı nedeniyle vergi mükellefinin işbirliği yapma ve kanıt sunma yükümlülüğü bulunuyor. Bu, vergi uyumsuzluğuna dahil olan tüzel kişilerin hesaplarından alınan belgeler gibi münferit bir vakanın incelenmesi için gerekli bilgi ve belgelerin yanı sıra yurt dışında değerlendirilecek işlemlerin muamelesine ilişkin yabancı vergi makamlarından alınan bilgilerin sağlanmasını da içerir. Ayrıca, karma uyumsuzluk kurallarından istisnalar için gerekli koşulların varlığına ilişkin ispat yükümlülüğünün vergi mükellefine ait olduğu belirtilmektedir.



ÖZELGE VE YARGI KARARI ÖZETLERİ

HAZIRLAYAN**Çağlar DOĞAN**

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

**ÖZELGE VE
YARGI KARARI ÖZETLERİ****Özelge Özетleri**

Konu: 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun Geçici 2 nci maddesindeki teşvikten kimin yararlanacağı hk.

Özelgeyi Veren İdare: İstanbul Defterdarlığı

Özelgenin Tarih ve Sayısı: 12.11.2024 - E-62030549-120-1613669

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin 2/5/2017 tarihinden itibaren 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında İstanbul Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösterdiği ve Kanun kapsamında çalışan personele faaliyete başlanılan tarihten itibaren maaş ödemelerinin net tutar üzerinden yapıldığı, 1/1/2023 tarihinden itibaren ise Şirketinizin üst yönetimi kararıyla söz konusu personele maaş ödemelerinin brüt tutar üzerinden yapılmaya başlandığı belirtilerek, muhtasar ve prim hizmet beyannamesi verilirken brüt ücret ödemeleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, asgari ücret istisnası düşüldükten sonra terkin edilecek kısmın, adı geçen Kanun kapsamında işverene mi yoksa personele mi kalacağı hususunda Defterdarlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- “Ücretin tarifi” başlıklı 61 inci maddesinde; “Ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

...”,

- “Vergi tevkifatı” başlıklı 94 üncü maddesinde, “Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler

dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,

...

... vergi tevkifatı yapılır...”,

- “Vergi tevkifatında uyulacak esaslar” başlıklı 96 ncı maddesinde, “Vergi tevkifatı, 94’üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun ücret istisnalarını düzenleyen 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına 7349 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile eklenen (18) numaralı bendinde; “Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.)” hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak 27/1/2022 tarihli ve 31732 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 319 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar ve uygulamaya ilişkin örneklerle yer verilmiş olup Tebliğin «Teşvik ve istisna kapsamındaki ücret ödemeleri» başlıklı 8 inci maddesinde, «...

b) 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesine göre Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretleri üzerinden,

...

hesaplanan gelir vergisinin asgarî geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmekteydi.

193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendiyle ihdas edilen istisna uygulaması ve asgari geçim indirimi uygulamasının kaldırılması nedeniyle, teşvik kapsamındaki bu ücret ödemelerine, öncelikle 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisna uygulanacak ve istisna sonrası vergi, ilgili düzenlemelerdeki sınırlamalar çerçevesinde tahakkuktan terkin edilecektir. Asgari ücrete isabet eden verginin tahakkuktan terkin edilmesini öngören düzenlemelere göre ise istisna uygulaması nedeniyle asgari ücretten vergi alınmadığından tahakkuktan terkin gerekecek bir vergi hesabı yapılmayacaktır.

...” açıklamasına yer verilmiştir.

4857 sayılı İş Kanununun 8 nci maddesinde, iş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşme olduğu, iş sözleşmesinin, Kanunda aksi belirtilmedikçe, özel bir şekle tâbi olmadığı, süresi bir yıl ve daha fazla olan iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılmasının zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm uyarınca da işveren ve hizmet erbabı arasında düzenlenen iş sözleşmelerinde, hizmet

erbabının genel ve özel çalışma koşulları, çalışma süreleri, ücret tutarı, ücret ödeme dönemi, sözleşme süresi gibi bilgilere yer verilmekte ve hizmet erbabına yapılacak ücret ödemesi brüt veya net olarak belirlenebilmekte ve bu sözleşmelerin uygulanması özel hukuk hükümlerine tabi bulunmaktadır.

Diğer taratan, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun (03/02/2021 tarihli ve 31384 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7263 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişik) Geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında; “ 31/12/2028 tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Toplam personel sayısı on beşe kadar olan Bölge firmaları için bu oran yüzde yirmi olarak uygulanır...” hükmüne yer verilmiştir.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinin “Muafiyet ve istisnalar” başlıklı 35 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde; “ 31/12/2028 tarihine kadar, Bölgede çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden hesaplanan vergiden, 1/1/2022 tarihinden önce 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 32 nci maddesinde düzenlenen asgari geçim indirimi, 1/1/2022 tarihinden sonra 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarı; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir...” açıklamalarına yer verilmiştir.

Tahakkuk işlemi, verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesini ifade etmekte olup stopaj teşviki olarak ifade ettiğimiz tahakkuktan terkin işlemi, ödenmesi gereken bir safhaya gelen verginin Devlet tarafından işveren (vergi sorumlusu) lehine kısmen veya tamamen alınmasından vazgeçilmesidir.

Buna göre, 4691 sayılı Kanun kapsamında çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 03/02/2021 tarihinden önce gelir vergisinden istisna edilmekteyken bu tarihten itibaren söz konusu ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden;

- 1/1/2022 tarihine kadar asgari geçim indirimi düşüldükten sonra kalan gelir vergisi,

- 1/1/2022 tarihinden sonra, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan gelir vergisi verilecek muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.

Bu bağlamda, Ar-Ge, tasarım ve destek personeline 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi kapsamında, 1/1/2023 tarihinden itibaren brüt olarak ödemekte olduğunuz ücret tutarları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan verginin muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden terkin edilmesi gerekmekte olup, bu suretle sağlanan teşviktan Şirketiniz tarafından yararlanılmış olacaktır.”

Konu: Süresi içerisinde ödenmeyen SGK primlerinin taksitlendirilerek ödenmesi durumunda işi terk tarihinden sonra ödenen primlerin gider olarak indirimi hk.

Özelgeyi Veren İdare: Kocaeli Defterdarlığı
Özelgenin Tarih ve Sayısı: 10.10.2024 - E-93767041-120[931 084 0822]-186441

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- 750004 nace kodlu “Veterinerlik Hizmet-

leri (Hayvan Hastanelerinde Verilen Hizmetler Hariç)" faaliyeti ve 477601 nace kodlu "Belirli Bir Mala Tahsis Edilmiş Mağazalarda Ev Hayvanları İle Bunların Mama ve Gıdalarının Perakende Ticareti (Süs Balıkları, Köpek, Kuş, Hamster, Kablumbağa vb., Akvaryum, Kafes ve Kedi ve Köpekler İçin Tasmalar vb. Dahil)" faaliyeti ile iştigal ettiğiniz,

- 1/2/2023 tarihinde ... vergi kimlik numaralı ... ile "... Veteriner Kliniği" adı altında adi ortaklık kurduğunuz ve ortaklıktaki payınızın %50 olduğu,

- 750004 nace kodlu "Veterinerlik Hizmetleri (Hayvan Hastanelerinde Verilen Hizmetler Hariç)" faaliyetinizi 30/4/2023 tarihi itibarıyla terk ettiğinizin bildirilmesi üzerine bu tarih itibarıyla terk işlemlerinizin yapıldığı,

- 13/1/2023 tarihinde Sosyal Güvenlik Kurumu İşyeri Durum Tespit Tutanağı ile sigortasız işçi çalıştırdığınızın tespit edilmesi neticesinde, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu hükümleri gereği 13/1/2022 tarihinden itibaren geriye dönük olarak aylık işyeri prim ve hizmet bildirgesi verme yükümlülüğünüzün doğduğu ve buna istinaden 2022 ile 2023 yıllarına ait aylık prim ve hizmet belgelerinin düzenlendiği, SGK prim ve cezalarının 7440 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılarak taksitlendirildiği,

belirtilerek 7440 sayılı Kanun kapsamında taksitlendirerek 30/4/2023 tarihinden sonra ödemiş olduğunuz SGK primlerinin 2023 takvim yılına ait kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- "Ticari kazancın tarifi" başlıklı 37 nci maddesinde, "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

...

Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tesbit edilir.

..."

- "İndirilecek giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, "2.Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müşterilatinde iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27 nci maddede yazılı giyim giderleri",

- "Gider yazılmayan ödemeler" başlıklı 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, "6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)",

- "Serbest meslek kazancının tarifi" başlıklı 65 inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 174 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "SSK Primlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Gider Yazılması" başlıklı (C) bölümünde; "...

506 sayılı Kanunun 3917 sayılı Kanunla değişik 80 inci maddesinin birinci fıkrasında, "İşveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden, bu kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar Kuruma ödemeye mecburdur." denilmiş, aynı maddenin üçüncü fıkrasında da "Kuruma ödenmeyen prim Gelir ve Kurumlar

Vergisi uygulamasında gider yazılmaz.” hükmü yer almıştır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 2 numaralı bendinde, ticari kazancın tespitinde, işverenlerce hizmet erbabı için ödenen SSK primlerini gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.

Ancak, 506 sayılı Kanunun 80 inci maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.”

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 30/4/2023 tarihinde sonra eren faaliyetinizin icrası esnasında sigortasız işçi çalıştırmamız sebebiyle hakkınızda geriye dönük olarak 2022 ile 2023 yıllarına ilişkin tahakkuk ettirilerek 7440 sayılı Kanun kapsamında taksitlendirdiğiniz ve 30/4/2023 tarihinden sonra ödemiş/ödemekte olduğunuz SGK primleri ancak ödendiği dönemde gider yazılabilecek olup bu nedenle 30/4/2023 tarihinde terk edilen faaliyetinize ilişkin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Öte yandan, 30/4/2023 tarihine kadar icra ettiğiniz faaliyetlerinizden kaynaklanan ve bu faaliyetinize ilişkin mükellefiyet terk tarihiniz olan 30/4/2023 tarihinden sonra ödenen SGK prim taksitlerinin 1/2/2023 tarihinde kurmuş olduğunuz adi ortaklığa ait bir gider niteliğinde olması sebebiyle, adi ortaklık bünyesinde devam ettirdiğiniz faaliyetinizden elde etmiş olduğunuz kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması da mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 7440 sayılı Kanun kapsamında

yapılandırdığınız SGK prim borcunuza ait gecikme zammı, TÜFE/ÜFE gecikme zammı gibi fer'i alacakların da kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.”

Konu: Aktife Kayıtlı Gayrimenkul Satış İstisnası hk.

Özelgeyi Veren İdare: İstanbul Defterdarlığı
Özelgenin Tarih ve Sayısı: 13.08.2024 - 64597866-125-16667

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; metal cevherleri ve konsantrelerinin toptan ticareti faaliyeti ile iştigal eden şirketinizin, m² büyüklüğündeki arsayı üzerinde şirketinizin ithal ederek satışa konu ettiği emtialar için depo binası yapmak amacıyla satın aldığı, ... tarihinde ise m² büyüklüğündeki arsayı üzerine şirket merkezi idare binası yapmak için satın aldığı, piyasa koşullarında yaşanan gelişmeler nedeniyle krediye erişimin zorlaşması ve ihtiyaç duyulan finansın temininde yaşanan sıkıntılardan dolayı bu taşınmazların satılarak elde edilecek kazançla şirketinizin ekonomik faaliyetine etkinlik kazandırılması ve mali bünyesinin güçlendirilmesi kararı verildiği ve satış konusunda alıcılarla ön mutabakat sağlandığını belirterek, şirketiniz aktifinde iki yıldan uzun süre kayıtlı bulunan bahse konu taşınmazların satışı halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi ve Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasının (r) bendi kapsamındaki istisnalardan faydalanıp faydalanamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5 inci maddesinde;

“(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.”

hükmü yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununa 7456 sayılı Kanun ile eklenen geçici 16 ncı maddede, “Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için 5 inci maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin bu maddeyi ihdas eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan %50 oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25 olarak uygulanır.” hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.6.2.3.4. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması” başlıklı bölümünde,

“Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerlidir. Ancak, faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir. ...”

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, esas faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti veya kiralınması bulunmayan Şirketinizin, taşınmaz ticaretine konu edilmediği belirtilen aktifine kayıtlı

taşınmazların satışından elde ettiği kazancının % 25'inin, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin değişiklik öncesi hükmüne göre gerekli şartların sağlanması kaydıyla, kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

-1 inci maddesinin birinci fıkrasında, Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- Mülga 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasının (r) bendinde, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV'den istisna olduğu,

- Geçici 43 maddesinde, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanunun 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümlerin uygulanacağı,

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması" başlıklı (II/F-4.16.1) bölümünde;

"4.16.1.1. 15/7/2023 Tarihinden Önce Kurumların Aktifinde Yer Alan Taşınmazların Satışında İstisna Uygulaması

3065 sayılı Kanuna 15/7/2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43 üncü maddede,

Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır."

hükümü yer almaktadır.

Bu kapsamda, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların 15/7/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir.

Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde asgari iki tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

...

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutaat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

...

4.16.1.2. 15/7/2023 Tarihinden İtibaren Kurumların Aktifine Kaydedilen Taşınmazların Satışı

15/7/2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde yapılan değişiklikle kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulaması 15/7/2023 tarihi itibarıyla kaldırılmış olup, bu tarihten itibaren kurumların aktifine kaydedilen taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, esas faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti veya kiralanması bulunmayan şirketinizin, ... A.Ş.den ... tarihlerinde satın alarak aktifine kaydettiği ve taşınmaz ticaretine konu edilmediği belirtilen arsaların satışının, Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 43 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkündür."

Yargı Kararı Özetleri

Konu: İhracat teslimlerinden kaynaklanan katma değer vergisi iade alacaklarının geç ödendiği iddiasıyla tecil faizi ödenmesi hk.

Karar Veren: Vergi Dava Daireleri Kurulu

Kararı Tarihi: 23.10.2024

Esas No: 2023/18

Karar No: 2024/929

“TEMİZ EDEN (DAVALI) : Defterdarlığı

(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi

İSTEMİN KONUSU :... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacının, 2014 yılının Mayıs ve Haziran dönemlerine ait ihracat teslimlerinden kaynaklanan katma değer vergisi iade alacaklarının geç ödendiği iddiasıyla tecil faizi ödenmesi talebiyle yaptığı başvurunun reddine dair ... tarih ve ... sayılı işlemin iptali ve 205.617,57 TL tutarındaki faizin ödenmesine hükmedilmesi istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

i. Dava konusu ... tarih ve ... sayılı işlemin iptali isteminin incelenmesi:

26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin “II.İstisnalar” bölümünde yer alan “A.İhracat İstisnası” başlığının “1.Mal İhracı” başlıklı alt bölümünün “1.1.4.1.1. Mahsuben İade” başlıklı kısmında, mükelleflerin mal ihracından kaynaklanan mahsuben iade taleplerinin Tebliğ’de sayılan belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, yeminli mali müşavir raporu ve teminat aranmadan yerine getirileceği; “1.1.4.1.2. Nakden İade” başlıklı kısmında, mükelleflerin mal

ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL’yi aşmayan nakden iade taleplerinin vergi inceleme raporu, yeminli mali müşavir raporu ve teminat aranmadan yerine getirileceği, iade talebinin 5.000 TL’yi aşması halinde, aşan kısmın iadesinin vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre yerine getirileceği, teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebinin yerine getirileceği ve teminatın, vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir raporu sonucuna göre çözüleceği belirtilmiştir.

Aynı Tebliğ’in “IV.KDV İadesinde Ortak Hususlar” başlıklı bölümünde yer alan “A.İade Tutarının Hesabı ve İadeye Dayanak İşlem ve Belgeler” başlıklı kısmının “6.Vergi İnceleme Raporu ile İade” alt bölümünün iadenin gerçekleştirildiği tarihte yürürlükte olan halinde, mükelleflerin iadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri veya iadesini talep ettikleri katma değer vergisinin Tebliğ’in ilgili bölümlerinde belirtilen miktarı aştığı hallerde, (teminat göstermek veya yeminli mali müşavir raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini yeminli mali müşavir tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri veya bu Tebliğ’in ilgili bölümlerine göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iade öngörülmesi hallerinde iade taleplerinin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirileceği düzenlenmiştir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun’a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faizin, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükel-

lefe ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Davacı tarafından süresi içerisinde verilen 2014 yılının Mayıs ve Haziran dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinde ihracat teslimlerinden dolayı yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi iade alacağı olduğu beyan edilmiştir. Mardin Vergi Dairesi Müdürlüğüne, yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen 14/07/2014 tarih ve 2014/26 sayılı Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ile 19/09/2014 tarihinde başvurularak 2014 yılının Mayıs dönemine ilişkin 522.136,69 TL tutarında; 11/08/2014 tarih ve 2014/33 sayılı Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ile 13/08/2014 tarihinde başvurularak 2014 yılının Haziran dönemine ilişkin 171.275,81 TL tutarında iade alacağının ödenmesi istenmiştir.

2014 yılının Haziran dönemine ilişkin raporun idarece incelenmesi neticesinde iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin ilgili mevzuatta belirtildiği şekilde karşıt incelemenin yapılmadığı, 8.000,00 TL'yi aşan yüklenimler için ödeme tevsik edici belgelerin ibraz edilmediği tespit edilerek eksikliklerin tamamlanması 20/08/2014 tarih ve 6770 sayılı yazıyla yeminli mali müşavirden istenmiştir. Yeminli mali müşavir tarafından verilen 25/08/2014 tarih ve 16326 sayılı cevabi yazıda, karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılabildiğine ilişkin takdir yetkisinin incelemeyi yapan yeminli mali müşavire ait olduğu, incelemede üç alt kademeye kadar karşıt inceleme yapılabildiği, malların imalatçısına kadar karşıt inceleme yapılmasına olanak bulunmadığı, ihraç edilen malların piyasadan tedarik edildiği ve imalatçıların büyük çoğunluğunun sanayi sicil belgesinin bulunmadığı, yüklenilen katma değer vergisi listesinde yer alan ürünlerin taşınmasına ve ödemelere ilişkin belgelerin iade dosyasında yer aldığı, belgelerin yasal defter ve kayıtlara intikal ettirildiğinin görüldüğü, gerektiği kadar alt kademeye inilerek karşıt inceleme yapıldığı ve ticaret konusu emtialarla ilgili vergi mevzuatının öngördüğü

tüm belgelerin dosyada bulunduğu belirtilmiştir.

Ancak yeminli mali müşavir tarafından yapılan açıklamaların yeterli görülmemesi nedeniyle haksız yere katma değer vergisi iadesi yapılmasına engel olunması amacıyla davalı idare tarafından davacının katma değer vergisi iade işlemlerinin yapıp yapılamayacağı hususunda Gelir İdaresi Başkanlığından ... tarih ve ... sayılı yazı ile görüş istenmiştir. Bunun üzerine ... tarih ve ... sayılı cevabi yazıda, yeminli mali müşavir raporuna istinaden yapılacak iadelerde karşıt incelemenin kural olarak ihraç edilen malın imalatçısının bir alt kademesine kadar yapılmasının zorunlu olduğu, yeminli mali müşavirler tarafından yapılan incelemelerde bu kurala uyulmaması halinde yeminli mali müşavir raporuna istinaden işlem yapılmayıp iade talep edenin konuyla sınırlı olarak incelemeye sevk edilmesi ve inceleme raporu sonucuna göre işlem tesis edilmesi gerektiği bildirilmiştir. Akabinde, davacı ilgili dönem katma değer vergisi iade istemleri yönünden vergi incelemesine sevk edilmiş ve inceleme sonucunda düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu'nda yapılan tespitler ve yasal düzenlemeler çerçevesinde 2014 yılının Mayıs ve Haziran dönemlerine ilişkin talep edilen katma değer vergisinin davacıya iadesi gerektiği belirtilmiştir.

Bunun üzerine ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu uyarınca davacıya 11/01/2017 tarihinde iade yapılmıştır. Davacı tarafından ... tarih ve ... sayılı dilekçeyle katma değer vergisi iadesi alacağının geç ödendiğinden bahisle Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesi uyarınca iade alacağı üzerinden hesaplanacak tecil faizinin ödenmesi istemiyle vergi dairesi müdürlüğüne başvurulmuştur. Bu başvuru, davalı idarece vergi inceleme raporuna istinaden yasal süresi içerisinde iade işleminin gerçekleştirildiği belirtilerek ... tarih ve ... sayılı dava konusu işlem ile reddedilmiştir.

Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların katma değer vergisi iade-

si çatısı altında haksız olarak iadesini önlemek amacıyla iadesi talep edilen katma değer vergisi tutarının gerçek olup olmadığının araştırılması vergi idaresinin görevlerindendir. Bu kapsamda yeminli mali müşavir tasdik raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi veya yapılan düzeltmenin vergi dairesince yeterli görülmemesi hallerinde iade taleplerinin yerine getirilmesi, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenecek vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmek üzere ertelenebilecektir. Ancak bu kapsamda yapılacak vergi incelemesinin, ilgili mevzuat gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde tamamlanamaması ve yapılan vergi incelemesinde iade hakkı doğuran işlemlerde eleştirilecek bir hususa rastlanılmayarak iadenin yerine getirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin (5) numaralı fıkrası gereğince, iade edilecek tutarlara iade talep tarihini takip eden üç aylık sürenin sonundan itibaren iadenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faizin, iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenmesi gerekmektedir.

Uyuşmazlıkta, davacının iade istemine ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporlarının ve arınan diğer belgelerin davalı idareye ibraz edilmiş olmasına karşın, ilgilinin kusuru olmaksızın gecikme yaratılarak aradan iki yıldan daha fazla bir zaman geçtikten sonra iade isteminin yerine getirildiği ve davacının iade isteminin yerine getirilmesi için idareye tanınabilecek makul sürenin aşıldığı görülmektedir.

Ayrıca, davalı idarece, yeminli mali müşavir tasdik raporunun teslimi üzerine tamamlanması istenilen karşıt incelemeler ve diğer eksiklikler hususunda da vergi inceleme raporunda yeminli

mali müşavir tasdik raporundan farklı bir inceleme yapılmadığı ve bu konuda bir eleştiri getirilmediği görülmektedir.

Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca, davacı tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin idareye ibraz edildiği tarih olarak dikkate alınması gereken yeminli mali müşavir tasdik raporu üzerine verilen nakden iade taleplerine ilişkin dilekçe tarihlerini takip eden üç aylık sürelerin sonundan itibaren iadenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faizin davacıya ödenmesi gerektiğinden, dava konusu işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.

ii. 205.617,57 TL tutarındaki faizin ödenmesine hükmedilmesi yönündeki istemin incelenmesi:

İdari yargı yetkisi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlandırılmış; aynı Kanun'un 28. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, idari yargı yeri kararlarının icaplarına göre idarenin gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğu kuralına yer verilmiştir.

Sözü edilen hükümler uyarınca, verilen iptal kararı doğrultusunda, 2014 yılının Mayıs ve Haziran dönemlerine ilişkin nakden katma değer vergisi iade tutarları üzerinden iptal gerekçesinde belirtilen tarih aralıkları için 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faizin davalı idarece hesaplanıp iade edileceği tabiidir. Davacı tarafından dava dilekçesinde belirtilen 205.617,57 TL faiz için tutar belirtilerek idareye yapılmış bir başvuru ve bu konuda tesis edilmiş bir işlem de bulunmadığından davacının faiz tutarına ilişkin talebinin incelenmesine hukuken olanak bulunmamaktadır.

Karar sonucu:

Mahkeme bu gerekçeyle dava konusu işle-

mi iptal etmiş, 205.617,57 TL tutarındaki faizin ödenmesine hükmedilmesi yönündeki istem yönünden davayı incelenmeksizin reddetmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, kararın istinaf istemine konu hüküm fıkrasının usul ve hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istinaf istemini reddetmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 08/03/2022 tarih ve E:2018/2348, K:2022/979 sayılı kararı:

Her ne kadar davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu'ndaki tespitler dikkate alınarak karar verilmiş ise de anılan raporun düzenlenmesinden sonra davacı hakkında 2014 yılının Şubat, Mart, Mayıs, Haziran, Eylül ve Ekim dönemlerinde yurt dışı satışlarından kaynaklanan katma değer vergisini nakden haksız olarak iade aldığı yolundaki tespitleri içeren 04/10/2019 tarih ve 2019-A-7778/19 sayılı Vergi İnceleme Raporu düzenlenmiştir. Anılan rapora dayanarak 2014 yılının Şubat, Mart, Mayıs, Haziran, Eylül ve Ekim dönemleri için re'sen tarh edilen katma değer vergileri ve vergilerin bir katı tutarında kesilen ve Haziran, Eylül ve Ekim dönemleri için tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla davanın kısmen kabulüne kısmen reddine karar verilmiştir. Anılan kararın davanın kabulüne dair hüküm fıkrası ..., ..., ..., ... Uluslararası Nakliyat Otomotiv Tekstil Gıda İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi ve ... Madencilik Endüstri ve Yatırımlar Sanayi Ticaret Limited Şirketi tarafından düzenlenen faturalardan kaynaklanan kısmı ve vergi ziyaı cezalarının tekerrür nedeniyle artırılan kısmına ilişkindir. Bu hüküm fıkrasına karşı davalı idarece istinaf başvurusunda bulunulmuştur. Vergi ziyaı cezalarının tekerrür hükmü nedeniyle artırılan kısmı yönünden davanın kabulüne dair hüküm

fıkrasına yöneltilen istinaf başvurusu reddedilmiştir. ..., ..., ..., ... Uluslararası Nakliyat Otomotiv Tekstil Gıda İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi ve ... Madencilik Endüstri ve Yatırımlar Sanayi Ticaret Limited Şirketi tarafından düzenlenen faturalardan kaynaklanan kısmı bakımından davanın kabulü yolundaki hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf başvurusu ise kabul edilmiştir. Bölge İdare Mahkemesince gerekçesi hukuka uygun bulunmayan bu hüküm fıkrası kaldırılarak anılan kişiler hakkında vergi tekniği raporu bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. İstinaf isteminin kabulüne ilişkin anılan hüküm fıkrası Danıştay Üçüncü Dairesinin 08/03/2022 tarih ve E:2022/46, K:2022/976 sayılı kararıyla bozulmuştur.

Sözü edilen bozma kararı uyarınca verilecek kararın sonucu dava konusu işlemi etkileyeceğinden temyize konu kararın söz konusu kararda yer alan esaslar doğrultusunda yeniden bir karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı:

Davacı adına 2014 yılının Şubat, Mart, Mayıs, Haziran, Eylül ve Ekim dönemleri için re'sen tarh edilen katma değer vergileri ve vergilerin bir katı tutarında kesilen ve Haziran, Eylül ve Ekim dönemleri için tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan vergi ziyaı cezalarına karşı açılan davada verilen kararın bozulan hüküm fıkrası yönünden ısrar edilmiştir.

Vergi Dava Dairesi, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak bu gerekçeyle ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Katma değer vergisi iade tasdik raporunda yer alan eksikliklerin tamamlanması gerektiği 20/08/2014 tarih ve 6770 sayılı yazıyla yeminli mali müşavire bildirilmesine rağmen eksikliklerin tamamlanmadığı ve eksikliklerle ilgili olmayan hususlara ilişkin yeminli mali müşavir tarafından açıklamalar ya-

pıldığı, 2014 yılının Nisan dönemine ilişkin katma değer vergisi iade tasdik raporunda yer alan eksikliklerin tamamlanması için yazılan yazıya cevap verilmediği, ayrıca uyuşmazlık konusu dönemlere ait iade dosyasında ve listelerde meydana gelen hataların düzeltilmesi için iade dosyalarının pasif hale getirilmesinin mükellef tarafından istendiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca tecil faizi hesaplanabilmesi için mükellefler tarafından fazla ve yersiz ödenen bir verginin bulunması ve bunun sonucunda mülkiyet hakkının ihlalinden kaynaklanan bir zararın meydana gelmesi gerektiği, uyuşmazlıkta ise böyle bir durumun gerçekleşmediği ve hazine zararının önlenmesinin amaçlandığı, idarelerine bir kusur atfedilemeyeceği belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY:

Davacı tarafından 2014 yılının Mayıs ve Haziran dönemlerinde gerçekleştirilen ihracat teslimleri nedeniyle yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan katma değer vergilerinin iade edilmesi talebiyle yapılan başvurunun ardından katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarında eksiklikler bulunduğundan bahisle davacının iade dosyaları incelemeye sevk edilmiştir. İnceleme sonucunda düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu'nda söz konusu vergilerin davacıya iade edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Sözü edilen vergi inceleme raporu uyarınca davacıya 11/01/2017 tarihinde iade yapılmıştır. Davacı tarafından 30/01/2017 tarihinde yapılan başvuru ile 2014 yılının Mayıs ve Haziran dönemlerine ait ihracat teslimlerinden kaynaklanan katma değer vergisi iade alacaklarının geç ödendiği iddiasıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesi uyarınca tecil faizi ödenmesi talep edilmiştir. Bu başvuru, 16/02/2017 tarih ve 1140 sayılı dava konusu işlem ile reddedilmiş olup davacı tarafından bu işlemin iptali ile 205.617,57 TL

tutarındaki faizin ödenmesine hükmedilmesi istemiyle işbu dava açılmıştır.

Davacı hakkında daha sonraki süreçte 2014 yılının Şubat, Mart, Mayıs, Haziran, Eylül ve Ekim dönemlerinde alımlarını gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan faturalarla belgelendirmek suretiyle ihracat istisnası kapsamında haksız olarak katma değer vergisi iadesi aldığı yolundaki tespitleri içeren ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu düzenlenmiştir.

Davacı adına, anılan raporlara dayanılarak haksız olarak katma değer vergisi iadesi alındığından bahisle söz konusu verginin geri alınması amacıyla 2014 yılının Şubat, Mart, Mayıs, Haziran, Eylül ve Ekim dönemleri için katma değer vergileri re'sen tarh edilmiş ve vergilerin bir katı tutarında vergi ziyai cezaları kesilmiş, ceza tutarları Haziran, Eylül ve Ekim dönemleri için tekerlül hükmü uygulanmak suretiyle artırılmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

İdari işlemlerin tesis edildikleri tarih itibarıyla hukuka uygunluk denetiminin yapılacağı idari yargılama hukukunun genel ilkelerinden biri olmakla birlikte bu ilkenin, işlemin hukuki sebebinin ortadan kalkması, lehe olan kanunun uygulanması, idari işlemin niteliği gibi bazı istisnalarının bulunduğu kabul edilmektedir (ULU Güher, "İdari İşlemin Sebep Unsuru Ve Yargısal Denetimi", Doktora Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2021, Bursa, s. 299-304). Bunun yanında ilkenin mutlak olarak uygulanması, kamu yararı ile bireysel yarar arasında kurulması gereken dengeyi zedeleyici sonuçların doğması da yol açabilir.

İdare tarafından bazı başvurular üzerine tesis edilecek işlemler, başvurunun niteliği gereği uzun bir inceleme ve değerlendirme sürecini gerekli kılabılır. Katma değer vergisi iadesine ilişkin süreç, iadenin türüne (nakden-mahsuben) ve iade edilecek tutarın miktarına göre farklı usul ve esasların benimsendiği ve iadenin genel ya

da özel esaslar bağlamında yapılması hallerine göre farklılaşan koşulların yerine getirilmesinin beklendiği, iade talep eden mükellef tarafından sunulan çeşitli belgelerin doğruluğu ve dayanıklılığı hukuki durumlarının gerçekliğinin araştırıldığı, hesaplamaların doğruluğunun teyit edildiği, iadeye dayanak alınabilecek vergi inceleme raporu ile yeminli mali müşavir tasdik raporunun tamamlanmasının/eksikliklerinin giderilmesinin beklendiği zamana yaygın bir süreçtir. Sürecin bu niteliği, haksız vergi iadelerinin önüne geçilerek kamunun zarara uğramasının engellenmek istenmesinden kaynaklanmaktadır. Ancak bu durumda idarenin mükellefin mülkiyet hakkını gözeterek şekilde davranması ve iade koşullarının gerçekleşip gerçekleşmediğini makul bir sürede ve uygun bir yöntemle incelemesi ve iade talebinde kanun ve düzenleyici işlemlerle belirlenen şartlara aykırılık bulunmadığını tespit ettiği takdirde iade talebini derhal yerine getirmesi gerekmektedir. Öte yandan, mükelleflere vergi iadesi gerçekleştirildikten sonra vergi idaresince iadenin haksız olduğunun ortaya konulması halinde söz konusu verginin geri alınması amacıyla tarhiyat yapılabilir.

Vergi iadesine ilişkin işlemlere karşı açılan davalarda, idari işlemin hukuka uygunluğunun işlemin tesis edildiği tarihteki hukuki duruma göre yapılacağı yönündeki ilke mutlak biçimde uygulanarak dava konusu işlemin tesis edildiği tarihte iade talebinin reddine gerektirecek bir neden bulunmadığından işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna ulaşılması ve iadenin yapılması gerektiğinin hüküm altına alınması halinde, idarenin, bu yargı kararını uygulamak amacıyla iadeyi yapması gerekecektir. Davacı ve/veya fatura aldığı mükellef hakkında dava konusu işlemin tesis edildiği tarihten sonraki süreçte yapılan tespitlerle iadenin haksız olduğunun ortaya konulması halinde, idarece zamanaşımı süresi içinde olmak kaydıyla, haksız olarak iade edilen verginin geri alınması için tarh işlemi tesis

edebilecektir. Bu durum haksız iade edilen tutarın geri alınması amacıyla tarhiyat yapılmasının yanında ceza kesilmesine ve vergi tutarı için gecikme faizi uygulanmasına sebebiyet verecektir. Bunun ise davacının menfaatine uygun bir sonuç doğurduğundan söz edilemez.

Açıklandığı üzere, iade edilen tutarın ilgiliden geri alınıp alınamayacağının sonraki süreçte kesinlik kazanması karşısında, idari işlemin hukuka uygunluğunun işlemin tesis edildiği tarihteki hukuki duruma göre yapılacağı yönündeki ilkeye, vergi iadesine ilişkin işlemlerin niteliğinden kaynaklanan ve kamu yararı ve bireysel yararı dengeleme amacı güden bir istisna tanınması gerekmektedir. Bu kapsamda iadenin haksız olduğuna dayanak oluşturabilecek davacı ve/veya fatura aldığı mükellef hakkında dava konusu işlemin tesis edildiği tarihten sonra yapılan tespitler ile düzenlenen raporların incelenmesi, bu tespit ve raporlara istinaden haksız iade alındığından bahisle yapılan tarhiyata karşı dava açılıp açılmadığı, dava açılmış ise verilen kararlar ile oluşan hukuki durum dikkate alınmak suretiyle karar verilmesi gerektirmektedir.

Bu itibarla, iade alacaklarının geç ödendiği iddiasıyla iade edilen tutar üzerinden hesaplanacak tecil faizinin ödenmesi talebiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin dava konusu edildiği uyuşmazlıkta, davacı adına haksız olarak katma değer vergisi iadesi alındığından bahisle söz konusu verginin geri alınması amacıyla yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda verilen kararlar ile oluşan hukuki durumun dikkate alınması gerekmektedir.

Davacı adına haksız olarak katma değer vergisi iadesi alındığından bahisle söz konusu verginin geri alınması amacıyla 2014 yılının Şubat, Mart, Mayıs, Haziran, Eylül ve Ekim dönemleri için re'sen tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergilerine karşı açılan davada, Danıştay Üçüncü Dairesince verilen bozma kararı üzerine, ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Da-

iresinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla ısrar edilmiştir. Sözü edilen ısrar kararı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 23/10/2024 tarih ve E:2023/19, K:2024/928 sayılı kararıyla bozulmuştur.

Bu durumda, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bozma kararı üzerine verilecek kararın sonucuna göre dava konusu işlemin hukuka uygunluğunun değerlendirilmesi gerektiğinden, temyize konu ısrar kararının bozulması gerekmektedir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin KABULÜNE,

2- Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının BOZULMASINA,

3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

23/10/2024 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.”

Konu: Adi komandit şirketin limited şirketten elde ettiği kâr payının hissesine düşen miktarın yarısının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 22. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca gelir vergisinden istisna olması hk.

Karar Veren: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

Kararı Tarihi: 05.06.2024

Esas No : 2022/1521

Karar No : 2024/497

“TEMİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı - ... (... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...

İSTEMİN KONUSU: ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: ... Limited Şirketinin

%99,5 oranında pay ile ortağı olan ... Kurukahveci ve Ortakları Adi Komandit Şirketinin komandite ortağı olan davacı tarafından, adi komandit şirketin limited şirketten elde ettiği kâr payının hissesine düşen miktarın yarısının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 22. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca gelir vergisinden istisna olduğuna dair ihtirazi kaydıyla verilen 2018 yılına ait gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin ihtirazi kayda konu edilen kısmının kaldırılması, gelir vergisinin anılan kısmının yasal faizi ile birlikte iadesi ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 22. maddesinin (3) numaralı fıkrasının Anayasa’ya aykırı olduğu iddiasıyla iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulması istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 22. maddesinin (3) numaralı fıkrası şu şekildedir:

“Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.”

Kanun’un 75. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarının ilgili kısımları şu şekildedir:

“Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

...

2. (Değişik: 4/12/1985-3239/57 md.) İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve ko-

manditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nisbetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)”

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 124. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, Türk Ticaret Kanunu’nda kollektif ile komandit şirketin şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin sermaye şirketi sayılacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumların sermaye şirketi olduğu kuralına yer verilmiştir.

Türk Vergi Sisteminde gelir ve kurumlar vergisi yükümlülüğü bulunmayan adi komandit şirketlerin vergilendirilmesi, şirket bünyesinde elde edilen gelirin ortaklara ana sözleşmede belirlenen oranlara göre dağıtılması ve alacaklılara karşı sorumluluğu sınırlı olmayan komandite ortak tarafından şahsi ticari kazanç olarak, sorumluluğu sınırlı olan komanditer ortak tarafından ise menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi suretiyle yapılmaktadır.

Olayda, adi komandit şirketin komandite ortağı olan davacının adi komandit şirketten elde ettiği gelirin anılan limited şirket tarafından adi komandit şirkete dağıtılan kâr payından kaynaklanan kısmının, adi komandit şirket bünyesinde vergilendirme olanağı bulunduğu varsayılması halinde elde edilen gelire 193 sayılı Kanun’un 22. maddesinin (3) numaralı fıkrasında öngörülen istisna kuralının uygulanacağı; adi komandit şirketin kurumlar vergisi mükellefi olarak vergilendirilmesi gerektiğinin varsayılması halinde ise elde edilen gelire 5520 sayılı Kanun’un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a)

işareti bendinde öngörülen iştirak kazanç istisnası kuralının uygulanacağı açıktır.

Kanun’da adi komandit şirket gelir vergisi mükellefi olarak öngörülmediğinden, adi komandit şirketlerin tam mükellef kurumlardan aldığı kâr paylarının şirket bünyesinde vergilendirilmesi mümkün değildir.

Anılan limited şirketi tarafından adi komandit şirketine dağıtılan kâr payı tutarının anılan komandit şirket tarafından hissesi oranında davacıya iletilmesi, anılan gelirin kâr payı olma niteliğini değiştirmeyeceği açıktır. Çünkü bu gelir adi komandit şirketin ticari faaliyetine dayalı olarak elde edilmiş ve paylaşılmış bir gelir değildir.

Bu durumda anılan gelirin doğrudan limited şirket tarafından dağıtılan kâr payına ilişkin olduğu, ayrıca tam mükellef kurumdan elde edilen kâr payı üzerinden elde edilen bir gelirin de bulunmadığı göz önüne alındığında, kâr payına ilişkin gelirin, davacı tarafından şahsi ticari kazanç olarak beyan edilmesi ve buna bağlı olarak davacının 193 sayılı Kanun’un 22. maddesinin (3) numaralı fıkrasında yer alan istisna hükmünden yararlandırılmaması hukuka uygun düşmemiştir.

Bu nedenle tahakkuk eden verginin dava konusu edilen kısmında hukuki isabet görülmemiştir.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle tahakkuk eden verginin dava konusu edilen kısmını kaldırarak ödeme tarihinden itibaren 3095 sayılı Kanun uyarınca hesaplanacak faizi ile birlikte davacıya iadesine hükmetmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istinaf istemini reddetmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 07/12/2021 tarih ve E:2020/1387, K:2021/8025 sayılı kararı:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 22. maddesinde menkul sermaye iratlarında uygulan-

cak istisnaya dair düzenlemelere yer verilmiştir. Maddenin (3) numaralı fıkrasında, tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısının gelir vergisinden müstesna olduğu kurala bağlanmıştır.

Buna göre, istisna uygulanmasının ilk koşulu, tam mükellef kurum niteliğinde bir kurumdan kâr payının elde edilmesidir. İkinci koşulu ise Kanun'un 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iradı niteliğinde bir gelir elde edilmesidir. Söz konusu istisna, "tam mükellef kurumlardan" elde edilen kâr paylarına tanınmıştır. Sermaye şirketi olmayan dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olmayan adi komandit şirketler şahıs şirketi niteliğindedir. Bu nedenle, Kanun'un 22. maddesinin (3) numaralı fıkrasında öngörülen istisna kuralı, adi komandit şirketlerin ortaklarınca elde edilen kâr payları için uygulanamaz.

Olayda, adi komandit şirketin limited şirketten elde ettiği kâr payının adi komandit şirketin ortaklarına yansımalarının davacının adi komandit şirket ortağı olma statüsüne dayandığı ve adi komandit şirketin tam mükellef kurum statüsünü haiz olmadığı dikkate alındığında Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesine göre komandite ortağın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiğinden dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu durumda, tam mükellef kurumdan elde edilen kâr payına yönelik istisna kuralı, adi komandit şirketten elde edilen kâr payına uygulanamayacağından ve adi komandit şirketin bu kâr payını bir sermaye şirketinden elde etmiş olması da bu kazancın şahsi ticari kazanç olma niteliğini değiştirmeyeceğinden temyizle konu kararda hukuki isabet görülmemiştir.

Daire bu gerekçeyle Vergi Dava Dairesi kararını bozmuştur.

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı:

Vergi Dava Dairesi, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Uyuşmazlıkta, adi komandit şirketçe limited şirketten elde edilen kâr payının, adi komandit şirket aracılığıyla bu şirketin ortaklarına yansımalarının söz konusu olduğu, limited şirketten elde edilen kâr payının asıl lehdarının adi komandit şirketin ortakları değil adi komandit şirketin kendisi olduğu, bu şirketin de tam mükellef kurum statüsünü haiz olmaması nedeniyle istisna hükmünden yararlanılmasının mümkün olmadığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Kanun koyucunun iştirak hisselerinden doğan kazançla ilişkin istisna düzenlemesindeki amacının mükerrer vergilendirmeyi önlemek olduğu, limited şirket tarafından kurumlar vergisi matrahına dahil edilen gelirin, adi komandit şirketin gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmemesi nedeniyle bu sefer komandit şirket ortaklarınca beyan edildiği, diğer bir ifadeyle kurumlar vergisine konu olan kazancın bir defa da gelir vergisine konu edildiği, dolayısıyla mükerrer vergilendirmeye sebebiyet verildiği, bu durumun ise kanun koyucunun amacına aykırılık teşkil ettiği, adi komandit şirketlerin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin bulunmaması nedeniyle komandit şirket tarafından beyan edilemeyen kâr payı gelirin şirket ortağı tarafından beyan edilmesinin gelirin niteliğini değiştirmeyeceği, istisna hükmünden bu durumda da yararlanılması gerektiği belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Adi komandit şirket, bir ticari işletmeyi işletmek için kurulur. Komandit şirketler tüzel kişiliğe sahip olup tüzel kişilik, ticaret siciline tescil ile kazanılır. Komandit şirkette bir veya birden fazla sınırsız sorumlu ortağın yanında sermaye şirketlerinde olduğu gibi en az bir sınırlı sorumlu ortak bulunur.

Adi komandit şirketlerde komandite ve komanditer olmak üzere iki tür ortak vardır. Komandite ortaklar, şirket borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı tüm malvarlıkları ile müteselsil sorumludurlar. Komandit şirkette görev, yetki ve sorumluluklar bağlamında önemi haiz olan komandite ortaktır. Bu itibarla, ancak bu ortakların şirket ünvanında adları ve soyadları veya ticaret ünvanları bulunur ve şirketi temsile ve yönetmeye de bu ortaklar yetkilidir. Komandite ortaklar, ancak gerçek kişilerden olabilirler.

Komanditer ortakların sorumlulukları ise sadece şirkete koymaya taahhüt ettikleri katılım payı ile sınırlıdır. Komanditer ortaklar şirket için bir sermaye yatırımcısı konumunda olup şirketin idare ve temsiline genelde söz sahibi olmazlar. Bu ortaklar hem gerçek hem tüzel kişilerden olabilirler (Pulaşlı, Hasan, Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Güncellenmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s:213-226).

Adi komandit şirketin komandite ve komanditer ortaklarının görev, yetki ve sorumluluklarındaki farklılıklar onların şirketten elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde gelirin unsurları yönünden farklılaştırmaya gidilmesine neden olmuştur. Bu bağlamda komandit şirkette temsil, idare ve alacaklılara karşı sorumluluklar açısından önemi haiz olan komandite ortakların, ortaklık kârından aldıkları payların Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde şahsi ticari kazanç niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Buna karşın alacaklılara karşı sınırlı sorumlu olan ve şirket için sermaye yatırımcısı konumu ön plana çıkan komanditer ortağın ortaklık kârından elde ettiği pay Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca iştirak hisselerinden doğan kazançlar zümresine dahil olan menkul sermaye iradı hükmündedir.

Olayda davacının adi komandit şirketin komandite ortağı olduğu, adi komandit şirketin limited şirketten kâr payı elde ettiği, davacının adi komandit şirketteki ortaklığı nedeniyle ticari

işletme bünyesine limited şirketten intikal eden kâr payını şahsi ticari kazanç olarak elde ettiği ihtilafsızdır.

Bu nedenle davacının ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Adi komandit şirketin komandite ortaklarının bu şirketten elde ettiği kazançların, ticari kazanç olması nedeniyle menkul sermaye iratları için tanınan 193 sayılı Kanun'un 22. maddesinin (3) numaralı fıkrasında öngörülen istisnadan yararlanma şartlarını haiz olmadığı da açıktır.

Açıklanan nedenlerle aksi yöndeki gerekçeye verilen ısrar kararının bozulması gerekmiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1-Davalının temyiz isteminin KABULÜNE,

2- ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının BOZULMASINA,

3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

05/06/2024 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi."

Konu: Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde öngörülen istisna şartları oluşmamasına rağmen verilen istisna belgesine istinaden alınan mal ve hizmetlerden doğan katma değer vergilerinden ve vergilerin zamanında tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle kesilmesi gereken vergi ziyai cezaları hk.

Karar Veren: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

Kararı Tarihi: 15.05.2024

Esas No : 2022/1503

Karar No : 2024/475

"TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı - ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... İnşaat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

İSTEMİN KONUSU : ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:... , K:... sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Yüklenici firma olarak Elazığ Havalimanı yapım işini üstlenen davacı şirket tarafından, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde öngörülen istisna şartları oluşmamasına rağmen verilen istisna belgesine istinaden alınan mal ve hizmetlerden doğan katma değer vergilerinden ve vergilerin zamanında tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle kesilmesi gereken vergi ziyai cezalarından satıcılar ile birlikte müteselsil sorumlu olduğundan bahisle düzenlenen vergi tekniği raporunu done alan takdir komisyonu kararlarına istinaden 2007 yılının Ocak, Mart, Mayıs ile Aralık dönemleri için re'sen salınan katma değer vergileri ile vergilerin bir katı tutarında kesilen ve 2007 yılının Ocak dönemi için tekrerrür hükmü uygulanarak artırılan vergi ziyai cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Takdir komisyonu kararının bir yıllık azami süre aşılması nedeniyle dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulü yolunda verilen kararın Danıştay Üçüncü Dairesince takdir komisyonuna sevk ile zamanaşımı süresinin durduğu dolayısıyla cezalı tarhiyatın zamanaşımına uğramadığı bu nedenle uyumsuzluğun esasının incelenmesi gerektiği gerekçesiyle bozulması üzerine bozma kararına uyduğunu belirten ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:... , K:... sayılı kararı:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde re'sen tarhiyatın tanımı yapılmış ve aynı maddede re'sen tarh nedenlerine yer verilmiştir. Kanun'un 31. maddesinin üçüncü fıkrasında takdir kararlarında hangi bilgilerin bulunacağı açıklanmış, takdirin dayanakları ve yapılan takdire yönelik açıklamaların takdir komisyonu kararlarında yer alması gerektiği öngörülmüştür.

Olayda davacı şirket "yüklenici firma" olarak

Elazığ Havalimanının yapım işini üstlenmiş, bu faaliyeti ile ilgili olarak davacının isteği doğrultusunda 15/11/2006, 23/08/2007, 22/01/2008, 22/07/2008, 18/09/2008, 02/06/2009 tarihli istisna belgeleri düzenlenmiştir.

İstisna belgelerin verilmesinden sonra davacının ilgili istisna şartlarını taşımadığı tespit edilmiş ve davacı takdir komisyonuna sevk edilmiştir.

... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda belirtilen ve davacı şirketin müteselsil sorumlu olduğu tespit edilen vergi farkları üzerinden takdir komisyonu kararları uyarınca dava konusu cezalı tarhiyat yapılmıştır.

213 sayılı Kanun'un 31. maddesi uyarınca takdir komisyonu kararlarında, kararın dayanağı gösterilmek zorundadırlar. Bu zorunluluk gereği aynı Kanun'un 75. maddesinde ifade edilen hükümler çerçevesinde takdir komisyonları matrah takdir ederken inceleme yetkisine sahiptir.

Bu nedenle kişilerin ödeyecekleri vergiyi tayin eden ve bu yönüyle mülkiyet hakkı ile doğrudan ilgisi bulunan vergilendirme işleminin dayanağı takdir komisyonu kararlarıyla konunun gerektirdiği inceleme ve araştırmanın yapıldığı ortaya konulmak suretiyle matrah takdir edilmesi gerekmektedir.

Davalı idarece takdir komisyonu kararlarının davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitlere dayalı olduğu iddia edilmiştir. Bu durumda, tarhiyata dayanak olarak belirtilen ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'ndan başka herhangi bir somut tespitin yapılmadığı görülmüştür. Ayrıca takdir komisyonunca matrah takdirinin hangi rakamlar üzerinden yapıldığı da somut olarak ortaya konulamamıştır.

Bu durumda, takdir komisyonunca, toptancı bir yaklaşımla takdir edilen matrahlar üzerinden yapılan dava konusu tarhiyatta hukuki isabet bulunmamaktadır.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle cezalı tarhiyatı kaldırmıştır.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 03/12/2020 tarih ve E:2019/4979, K:2020/5049 sayılı kararı:

Davacı hakkında düzenlenen 21/03/2012 tarih ve 1754/1 sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda şu hususlar tespit edilmiştir:

i. Davacı ile Ulaştırma Bakanlığı Demiryollar, Limanlar ve Hava Meydanları İnşaatı Genel Müdürlüğü arasında 10/10/2006 tarihinde yapılan sözleşme çerçevesinde, davacı, Elazığ Havalimanı için yeni pist ve taksirut yapımı, mevcut apronun revize edilmesi ve müteferrik işler ile pat sahaları elektrik altyapı işini yüklenici sıfatıyla üstlenmiştir.

ii. Davacının, işi yapan veya yaptıran konumda olmadığından 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen istisnadan faydalanması mümkün değildir. Dolayısıyla davacının Anadolu Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından verilmemesi gereken (sehven verilen) istisna belgelerini haksız yere kullandığı tespit edilmiştir.

iii. Bu durumda istisna belgelerine istinaden katma değer vergisi hesaplamadan gerçekleştirilen mal ve hizmet satışlarından doğan ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen katma değer vergilerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi gereğince katma değer vergisi mükellefi olmaları nedeniyle satıcı firmalardan alınması gerekmektedir.

iv. Davacının da anılan alım ve satım işlemine taraf olması nedeniyle bu işlem nedeniyle tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar ile gecikme faizlerinden müteselsilen sorumlu olduğu sonucuna varılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu düzenlenmiştir. Aynı Kanun'un 30. maddesinin birinci fıkrasında, re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni

ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması olarak tanımlanmıştır.

Kanun'un 74. maddesinin (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak, takdir komisyonunun görevleri arasında sayılmış, komisyonunun yetkilerini düzenleyen 75. maddenin birinci fıkrasında ise aynı Kanun'un 72. maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonunun Kanun'un 74. maddesinde kurala bağlanan görevleri dolayısıyla bu Kanun'da yazılı inceleme yetkisini haiz olduğu kuralına yer verilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna" başlıklı 13. maddesinde hangi teslim ve hizmetlerin vergiden müstesna olduğu sayılmış, anılan maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin 5538 sayılı Kanun ile değiştirilen halinde, limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlerinin istisna kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır.

10/10/2006 tarihinde yapılan sözleşme kapsamında davacının yüklenici sıfatıyla yapımını gerçekleştirdiği işlerin Ulaştırma Bakanlığı Demiryollar, Limanlar ve Hava Meydanları İnşaat Genel Müdürlüğüne ait olduğu ve anılan Genel Müdürlüğün 3065 sayılı Kanun'un 13. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında "yaptıran" sıfatını taşıdığı görülmüştür.

Davacı şirket adına düzenlenen vergi tekniği raporunda davacının anılan işi "yapan veya yaptıran" sıfatını haiz olmadığı tespit edilerek ilgili

istisna hükmünden yararlanamayacağı sonucuna varılmıştır. Ayrıca ilgili istisna belgelerini kullanarak 2007 yılında 9.788.916,82 TL'lik mal ve hizmet satın aldığı mükellefler liste halinde inceleme tutanağına ek yapılmıştır.

Bu durumda anılan vergi tekniği raporundaki tespitler esas alınarak takdir komisyonunca takdir edilen matraha dayalı yapılan cezalı tarhiyatın dayanağı bulunduğundan, takdir edilen matrahın hukuka uygunluğu yönünden yapılacak inceleme sonucu karar verilmesi gerekirken aksi yöndeki gerekçeyle verilen kararda hukuki isabet görülmemiştir.

Daire bu gerekçeyle temyize konu kararı bozmuş, davacının karar düzeltme istemini reddetmiştir.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:... , K:... sayılı ısrar kararı:

Mahkeme, 29/03/2019 tarihli kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmiştir.

İNCELEME VE GEREKÇE : MADDİ OLAY :

Davacı "yüklenici firma" olarak Elazığ Havalimanının yapım işini yüklenici sıfatıyla üstlenmiş, bu işle ilgili olarak davacının isteği doğrultusunda 15/11/2006, 23/08/2007, 22/01/2008, 22/07/2008, 18/09/2008, 02/06/2009 tarihli istisna belgeleri düzenlenmiştir.

Davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda şu hususlar tespit edilmiştir:

i. Davacının, işi yapan veya yaptıran konumda olmadığından 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen istisnadan faydalanması mümkün değildir. Dolayısıyla davacının vergi dairesi tarafından verilmemesi gereken (sehven verilen) istisna belgelerini haksız yere kullandığı tespit edilmiştir.

ii. Bu durumda istisna belgelerine istinaden katma değer vergisi hesaplamadan gerçekleştirilen mal ve hizmet satışlarından doğan ve zama-

nında tahakkuk ettirilmeyen katma değer vergilerinin, verginin mükellefi olan satıcıdan alınması gerekmektedir.

iii. Davacının da anılan alım ve satım işlemine taraf olması nedeniyle bu işlem nedeniyle tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar ile gecikme faizlerinden müstesilen sorumlu olduğu sonucuna varılmıştır.

Anılan vergi tekniği raporunu done alan takdir komisyonu kararlarına istinaden tarh edilen vergiler ile kesilen cezaların kaldırılması istemiyen işbu dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT :

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna" başlıklı 13. maddesinde hangi teslim ve hizmetlerin vergiden müstesna olduğu sayılmış, anılan maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin 5538 sayılı Kanun ile değiştirilen halinde, limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlerinin istisna kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Verginin niteliklerini gösteren kanuni düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin göz önünde tutulması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş, diğer fıkralarında da bu yükümlülüğe ilişkin ilkeler gösterilmiştir. Devletin vergilendirme yetkisi; Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan

verginin kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır.

Verginin kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfî uygulamalara neden olmaması için vergilendirmede vergiyi doğuran olayın, yükümlünün, vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir.

Vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına bir sınırlama getirdiği ve bu sınırlamanın Anayasa'nın 13, 35 ve 73. maddelerindeki kurallar uyarınca ancak belirli ve öngörülebilir bir kanun hükmüne dayandığı müddetçe hukuka uygun adedilebileceği açıktır. Tarh işlemin bu nitelikte bir kanun hükmüne dayanmaması işlemi sebep unsuru yönünden hukuka aykırı kılacaktır.

Vergilerin kanuniliği ilkesine ait söz konusu tanımlama biçimi somut olayın koşulları bağlamında değerlendirildiğinde, tarhiyatın muhatabının da kanunla belirlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Davacının Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca anılan işleri fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere veya genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yaptığı inşaat taahhüt hizmetleri vergiden istisnadır. Ancak yüklenici olarak havallimanı yapım işini üstlenen davacı işi yapan veya yaptıran konumunda olmadığından anılan işlere ilişkin olarak yaptığı alımlarda söz konusu istisnadan faydalanması mümkün değildir.

Olayda, davacı adına düzenlenen istisna belgelerine istinaden katma değer vergisi hesaplanmadan alıcı konumunda bulunan davacıya emtia teslimi ve hizmet ifaları yapılmıştır. Bu durumda gerçekleştirilen emtia teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle davacının alıcı ve müteselsil sorumlu sıfatıyla adına vergi tarh edilebilmesi, ceza kesilebilmesi ve gecikme faizi hesaplanabilmesi için bu işlemlerin kanuni dayanağının bulunması gerekmektedir.

3065 sayılı Kanun'un 13. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde öngörülen ve uyuşmazlığın konusunu oluşturan "Limanlara Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna"ya ilişkin kuralda alıcılar adına vergi salınması, ceza kesilmesi ve gecikme faizi uygulanmasına yönelik sorumluluk müessesesine yer verilmemiştir. Bu durum alıcılar adına tesis edilen işlemleri sebep unsuru yönünden kanuni dayanaktan yoksun bırakmaktadır.

Belirtilen bütün bu hususlar göz önüne alınarak, davacı adına katma değer vergisini doğuran olaya ilişkin işleme taraf olduğundan bahisle cezalı tarhiyat yapılmasının kanuni dayanağının bulunmadığı ve bu durumun tarh ve ceza kesme işlemini sebep unsuru yönünden hukuka aykırı kıldığı sonucuna varılmıştır.

Nitekim, kanun koyucu 3065 sayılı Kanun'un 13. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde olduğu gibi alıcı adına vergi salınması ve ceza kesilmesini uygun gördüğü durumlar için açık yasal düzenlemeler yapmaktadır.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Kanun'un 9. maddesinde vergi sorumluluğuna ilişkin öngörülen durumlar ile 213 sayılı Kanun'un 11. maddesinde vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin hallerin olayda mevcut olmaması nedeniyle anılan kuralın olaya uygulanması mümkün değildir.

Yukarıda yer verilen hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:... , K:... sayılı ısrar kararına yönelik temyiz isteminin REDDİNE,

2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca bu kararın

tebliğ tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 15/05/2024 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

X - KARŞI OY:

Temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının Danıştay Üçüncü Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.”



PRATİK BİLGİLER

Mart

7 Mart 2025	Şubat 2025 Dönemine Ait Noterlerce Yapılan Makbuz Karşılığı Ödemelere Ait Beyannamenin Verilmesi ve Ödemesi
10 Mart 2025	Aylık Yükleme Tercihinde Bulunmuş Gelir Vergisi Mükelleflerinin Kasım 2024 Dönemine Ait Elektronik Defter Beratlarının Yüklenmesi
	16-28 Şubat 2025 Dönemine Ait Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
14 Mart 2025	Aylık Yükleme Tercihinde Bulunmuş Diğer Mükelleflerin Kasım 2024 Dönemine Ait Elektronik Defter Beratlarının Yüklenmesi
17 Mart 2025	Şubat 2025 Dönemine Ait Alkollü İçecekler, Alkolsüz İçecekler, Tütün Mamulleri ve Makaronlara İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	Şubat 2025 Dönemine Ait Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	Şubat 2025 Dönemine Ait Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin Özel Tüketim Vergisinin (Tescile Tabi Olmayanlar) Beyanı ve Ödemesi
	Şubat 2025 Dönemine Ait Özel İletişim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	Şubat 2025 Dönemine Ait Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	Şubat 2025 Dönemine Ait Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintisi Bildirimi ve Ödemesi
	Şubat 2025 Dönemine Ait Ticaret Sicili Harçları Bildirimi Verilmesi ve Ödemesi
20 Mart 2025	Şubat 2025 Dönemine Ait Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	Şubat 2025 Dönemine Ait Yangın Sigortası Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	Şubat 2025 Dönemine Ait Şans Oyunları Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	Şubat 2025 Dönemine Ait 5602 Sayılı Kanunda Tanımlanan Şans Oyunlarıyla İlgili Veraset ve İntikal Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	Şubat 2025 Dönemine Ait İlan ve Reklam Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	Şubat 2025 Dönemine Ait Müşterek Bahislere İlişkin Eğlence Vergisinin Beyanı ve Ödemesi ile Diğer Eğlence Vergilerine İlişkin Eğlence Vergisinin Ödemesi
25 Mart 2025	Şubat 2025 Dönemine Ait Vergi Sorumlularının Tevkif Ettikleri Katma Değer Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	1-15 Mart 2025 Dönemine Ait Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

26 Mart 2025 Şubat 2025 Dönemine Ait GVK 94. Madde ile KVK 15. ve 30. Maddelerine Göre Yapılan Tevkifatların Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile Beyanı ve Ödemesi

Şubat 2025 Dönemine Ait İstihkaktan Kesinti Suretiyle Tahsil Edilen Damga Vergisi ile Sürekli Mükellefiyeti Bulunanlar İçin Makbuz Karşılığı Ödenmesi Gereken Damga Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

Şubat 2025 Dönemine Ait Konaklama Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

28 Mart 2025 Şubat 2025 Dönemine Ait Katma Değer Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

YILLAR İTİBARIYLA KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI

YILLAR	ORAN	DAYANAĞI
2025	%25*	K.V.K. Mad. 32
2024	%25	K.V.K. Mad. 32
2023	%25	K.V.K. Mad. 32
2022	%23	K.V.K. Mad. Geç.13
2021	%25	K.V.K. Mad. Geç.13

* Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 21/2/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlerin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %30 oranında alınır.

GELİR VERGİSİ TARİFESİ (G.V.K. MADDE 103)

2025 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)

158.000 Türk Lirasına kadar	% 15
330.000 Türk Lirasının 158.000 TL'si için 23.700 TL, fazlası için	% 20
800.000 Türk Lirasının 330.000 TL'si için 58.100 TL, fazlası için (Ücret gelirlerinde 1.200.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL) fazlası	% 27
4.300.000 Türk Lirasının 800.000 TL'si için 185.000 TL, (ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'nin 1.200.000 TL'si için 293.000 TL), fazlası	% 35
4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.410.000 TL, (ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.378.000 TL), fazlası	% 40

GELİR VERGİSİ TARİFESİ (G.V.K. MADDE 103)

2024 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)

110.000 Türk Lirasına kadar	% 15
230.000 Türk Lirasının 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası için	% 20
580.000 Türk Lirasının 230.000 TL'si için 40.500 TL, fazlası için (Ücret gelirlerinde 870.000 TL'nin 230.000 TL'si için 5.350 TL) fazlası	% 27
3.000.000 Türk Lirasının 580.000 TL'si için 135.000 TL, (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'nin 870.000 TL'si için 213.300 TL), fazlası	% 35
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 982.000 TL, (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 958.800 TL), fazlası	% 40

GELİR VERGİSİ TARİFESİ (G.V.K. MADDE 103)

2023 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)

70.000 Türk Lirasına kadar	% 15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	% 20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL (ücret gelirlerinde 550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL), fazlası	% 27
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL), fazlası	% 35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL), fazlası	% 40

GELİR VERGİSİ TARİFESİ (G.V.K. MADDE 103)

2022 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)

32.000 Türk Lirasına kadar	% 15
72.000 Türk Lirasının 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası için	% 20
170.000 Türk Lirasının 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası için (Ücret gelirlerinde 250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL) fazlası	% 27
880.000 Türk Lirasının 170.000 TL'si için 39.400 TL, fazlası için (Ücret gelirlerinde 880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL), fazlası	% 35
880.000 Türk Lirasından fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL, fazlası (Ücret gelirlerinde 880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL) fazlası	% 40

GELİR VERGİSİ TARİFESİ (G.V.K. MADDE 103)

2021 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)

24.000 Türk Lirasına kadar	% 15
53.000 Türk Lirasının 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası için	% 20
130.000 Türk Lirasının 53.000 TL'si için 9.400 TL, fazlası için (Ücret gelirlerinde 190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL) fazlası	% 27
650.000 Türk Lirasının 130.000 TL'si için 30.190 TL, fazlası için (Ücret gelirlerinde 650.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL), fazlası	% 35
650.000 Türk Lirasından fazlasının 650.000 TL'si için 212.190 TL, fazlası (Ücret gelirlerinde 650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 207.390 TL) fazlası	% 40

**İNTERNET VE BENZERİ ELEKTRONİK ORTAMLAR ÜZERİNDEN YAPILAN SATIŞLARDA
ESNAF MUAFİYET HADDİ (G.V.K. MADDE 9/10)**

Yıllar	Muafiyet Haddi
2025	1.580.000,00 TL
2024	1.100.000,00 TL
2023	700.000,00 TL
2022	320.000,00 TL
2021	240.000,00 TL

TELİF KAZANÇLARI İSTİSNA HADDİ (G.V.K. MADDE 18)

Yıllar	İstisna Haddi
2025	4.300.000,00 TL
2024	3.000.000,00 TL
2023	1.900.000,00 TL
2022	880.000,00 TL
2021	650.000,00 TL

G.M.S.İ. MESKEN KİRA GELİRLERİNDE İSTİSNA TUTARLARI (G.V.K. MADDE 21)

YILI	MİKTARI
2025	47.000,00 TL
2024	33.000,00 TL
2023	21.000,00 TL
2022	9.500,00 TL
2021	7.000,00 TL

VERGİDEN MÜSTESNA YEMEK BEDELİ (G.V.K. MADDE 23/8)

Yıllar	İstisna Tutarları
2025	240,00 TL
2024	170,00 TL
2023	110,00 TL
2022	34,00 TL
2021	25,00 TL

VERGİDEN MÜSTESNA TAŞIMA GİDERİ (G.V.K. MADDE 23/10)

Yıllar	İstisna Tutarları
2025	126,00 TL
2024	88,00 TL
2023	56,00 TL
2022	17,00 TL
2021	13,00 TL

BİNEK OTOMOBİL GİDER KISITLAMASI

Aylık Kira Bedeli (G.V.K. Madde 40/1)

Yıllar	Gider Yazılabilecek Üst Sınır
2025	37.000,00 TL
2024	26.000,00 TL
2023	17.000,00 TL
2022	8.000,00 TL
2021	6.000,00 TL

Gider Yazılabilecek KDV ve ÖTV (G.V.K. Madde 40/1)	
Yıllar	Gider Yazılabilecek Üst Sınır
2025	990.000,00 TL
2024	690.000,00 TL
2023	440.000,00 TL
2022	200.000,00 TL
2021	150.000,00 TL
İndirim Konusu Yapılabilecek Gider (G.V.K. Madde 40/5)	
Yıllar	Gider Yazılabilecek Oran
2025, 2024, 2023, 2022, 2021	% 70
Gider Yazılabilecek Amortisman Tutarı (G.V.K. Madde 40/7)	
KDV ve ÖTV'nin Maliyete Eklenmediği Durum	
Yıllar	Amortismanın Uygulanacağı Üst Sınır
2025	1.100.000,00 TL
2024	790.000,00 TL
2023	500.000,00 TL
2022	230.000,00 TL
2021	170.000,00 TL
KDV ve ÖTV'nin Maliyete Eklendiği Durum	
Yıllar	Amortismanın Uygulanacağı Üst Sınır
2025	2.100.000,00 TL
2024	1.500.000,00 TL
2023	950.000,00 TL
2022	430.000,00 TL
2021	320.000,00 TL

MENKUL SERMAYE İRADININ BEYANINDA İNDİRİM ORANI (G.V.K. MÜLGA MADDE 76)	
Yılı (İlgili Yıl Kazancına Uygulanır)	İndirim Oranı
2024	%123,64
2023	%352,38
2022	%677,67
2021	%217

DEĞER ARTIŞ KAZANCI İSTİSNA TUTARI (G.V.K. MÜK. MADDE:80)	
Yılı	İstisna Tutarı
2025	120.000 TL
2024	87.000 TL
2023	55.000 TL
2022	25.000 TL
2021	19.000 TL

ARIZİ KAZANÇ İSTİSNA TUTARI (G.V.K. MADDE:82)	
Yılı	İstisna Tutarı
2025	280.000 TL
2024	200.000 TL
2023	129.000 TL
2022	58.000 TL
2021	43.000 TL

**TEVKİFATA VE İSTİSNAYA KONU OLMAYAN MŚİ VE GMSİ'YE İLİŐKİN BEYANNAME VERME
SINIRI (G.V.K. MADDE 86/1-d)**

Yılı	Beyanname Verme Sınırı
2025	18.000 TL
2024	13.000 TL
2023	8.400 TL
2022	3.800 TL
2021	2.800 TL

ENGELLİLİK İNDİRİMİ TUTARLARI (G.V.K. MADDE 89/3)

Engellilik Durumu	2025 Yılı	2024 Yılı	2023 Yılı	2022 Yılı	2021 Yılı
	Engellilik indirimi	Engellilik indirimi	Engellilik indirimi	Engellilik indirimi	Engellilik indirimi
Birinci derece engelliler için	9.900 TL	6.900 TL	4.400 TL	2.000 TL	1.500 TL
İkinci derece engelliler için	5.700 TL	4.000 TL	2.600 TL	1.170 TL	860 TL
Üçüncü derece engelliler için	2.400 TL	1.700 TL	1.100 TL	500 TL	380 TL

(Çalışma gücünün %80'inden fazlasını (%80 dahil) kaybeden birinci derece engelli,
Çalışma gücünün %60'ından fazlasını (%60 dahil) kaybeden ikinci derece engelli,
Çalışma gücünün %40'ından fazlasını (%40 dahil) kaybeden üçüncü derece engelli sayılır.)
(GVK. Md. 31/2)

ÜCRET BEYAN SINIRI (G.V.K. MADDE 86/1-b)

Yılı	Beyan Sınırı
2025	4.300.000 TL
2024	3.000.000 TL
2023	1.900.000 TL
2022	880.000 TL
2021	650.000 TL

**VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE UYGULANACAK VERGİ İNDİRİMİNİN ÜST SINIRI
(G.V.K. MÜK. MADDE 121)**

Yıllar	Üst Sınır
2025	9.900.000 TL
2024	6.900.000 TL
2023	4.400.000 TL
2022	2.000.000 TL
2021	1.500.000 TL

BRÜT ASGARİ ÜCRET MİKTARLARI

UYGULAMA SÜRESİ	16 YAŐINDAN BÜYÜKLER İÇİN	16 YAŐINDAN KÜÇÜKLER İÇİN	DAYANAĞI
01.01.2025-31.12.2025	26.005,50 TL	26.005,50 TL	
01.01.2024-31.12.2024	20.002,50 TL	20.002,50 TL	
01.07.2023-31.12.2023	13.414,50 TL	13.414,50 TL	
01.01.2023-30.06.2023	10.008,00 TL	10.008,00 TL	
01.07.2022-31.12.2022	6.471,00 TL	6.471,00 TL	
01.01.2022-30.06.2022	5.004,00 TL	5.004,00 TL	
01.01.2021-31.12.2021	3.577,50 TL	3.577,50 TL	

DÖNEMLER İTİBARIYLA SİGORTA PRİMİNE ESAS ÜCRET SINIRLARI (S.S.K. Primi Hesabında Tavan ve Taban Ücret)			
SGK (SSK) TABANI		SGK (SSK) TAVANI	
01.01.2025'ten itibaren	26.005,50 TL	01.01.2025'ten itibaren	195.041,40 TL
01.01.2024'ten itibaren	20.002,50 TL	01.01.2024'ten itibaren	150.018,90 TL
01.07.2023'den itibaren	13.414,50 TL	01.07.2023'den itibaren	100.608,90
01.01.2023'den itibaren	10.008,00 TL	01.01.2023'den itibaren	75.060,00
01.07.2022'den itibaren	6.471,00 TL	01.07..2022'den itibaren	48.532,50
01.01.2022'den itibaren	5.004,00 TL	01.01..2022'den itibaren	37.530,00
01.01.2021'den itibaren	3.577,50 TL	01.01.2021'den itibaren	26.831,40

YILLIK KIDEM TAZMİNATI TAVANI		
2024	01.07.2024-31.12.2024	41.828,42 TL
2024	01.01.2024-30.06.2024	35.058,58 TL
2023	01.07.2023-31.12.2023	23.489,83 TL
2023	01.01.2023-30.06.2023	17.904,62 TL
2022	01.07.2022 - 31.12.2022	15.371,40 TL
2022	01.01.2022-30.06.2022	10.848,59 TL
2021	01.07.2021-31.12.2021	8.284,51 TL
2021	01.01.2021-30.06.2021	8.651,62 TL

FATURA DÜZENLEME MECBURİYETİ (VUK. MADDE 232)		
UYGULAMA DÖNEMİ	MİKTAR	DAYANAĞI OLAN VUK GENEL TEBLİĞİ
2025	9.900,00 TL	577
2024	6.900,00 TL	556
2023	4.400,00 TL	544
2022	2.000,00 TL	534
2021	1.500,00 TL	522

107/A MADDESİ UYARINCA GETİRİLEN ZORUNLULUKLARA UYmayanLAR				
UYGULAMA DÖNEMİ	1.SINIF TÛCCARLAR VE SERBEST MESLEK ERBABI	2.SINIF TÛCCARLAR DEFTER TUTAN ÇİFTÇİLER VE KAZANCI BASİT USULE TABİ OLANLAR	BUNLARIN DIŞINDA KALANLAR	DAYANAĞI
2024	6.900,00 TL	3.400,00 TL	1.800,00 TL	VUK 556 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2023	4.400,00 TL	2.200,00 TL	1.180,00 TL	VUK 534 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2022	2.000,00 TL	1.000,00 TL	530,00 TL	VUK 534 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2021	1.500,00 TL	760,00 TL	390,00 TL	VUK 522 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2020	1.400,00 TL	700,00 TL	360,00 TL	VUK 513 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ

NOT: BU CEZALAR KESİLMESİNE RAĞMEN BİLGİ VERMEYENLERE YENİDEN YAZI YAZILARAK BİLGİ VERMELERİ İÇİN TEKRAR SÛRE VERİLİR. VERİLEN BU İKİNCİ SÛREDE DE BİLGİ VERMEYENLERE BU TABLODA BELİRTİLEN CEZALAR BİR KAT ARTIRILARAK UYGULANIR.

DOĞRUDAN GİDER YAZILACAK DEMİRBAŞ ve PEŞTEMALLİK TUTARI (VUK. MADDE 313)		
UYGULAMA DÖNEMİ	MİKTAR	DAYANAĞI OLAN VUK GENEL TEBLİĞİ
2025	9.9 00,00 TL	577
2024	6.9 00,00 TL	556
2023	4.400,00 TL	544
2022	2.000,00 TL	534
2021	1.500,00 TL	522

VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE YENİDEN DEĞERLEME ORANLARI		
YILI	ORANI (%)	DAYANAĞI OLAN VUK TEBLİĞİ
2025	43,93	574
2024	58,46	554
2023	122,9	544
2022	36,20	533
2021	9,11	522

REESKONT VE AVANS İŞLEMLERİNDE UYGULANAN İSKONTO VE FAİZ ORANLARI		
Vadelerine En Çok Üç Ay Kalan Senetler Karşılığında	Reeskont İşlemlerinde	Avans İşlemlerinde
28.12.2024	%48,25	%49,25
01.04.2024	%50,75	%51,75
23.12.2023	%43,25	%44,25
01.12.2023	%40,75	%41,75
01.11.2023	%35,75	%36,75
28.09.2023	%30,75	%31,75
01.09.2023	%25,75	%26,75
24.06.2023	%15,75	%16,75
31.12.2022	%9,75	%10,75
31.12.2021	%14,75	%15,75

Not: Ticari işletmelerin alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemlerinde esas alacakları oran, "Avans İşlemleri" için belirlenen orandır.

GECİKME ZAMMI ORANLARI(6183 SAYILI KANUN MADDE:51)			
UYGULAMA DÖNEMİ	AYLIK ORAN	YILLIK ORAN	DAYANAĞI OLAN BAKANLAR KURULU KARARI
21.05.2024 tarihinden itibaren	%4,5	%54	8484 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
14.11.2023-21.05.2024	%3,5	%42	7782 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
21.07.2022-13.11.2023	%2,5	%30	5801 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
21/07/2022 tarihinden itibaren	%2,5	%24	5801 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
30/12/2019 tarihinden itibaren	%1,6	%19,2	1947 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı

NOT: GECİKME ZAMMI TECİLDE TECİLİN YAPILDIĞI, İFLAS HALİNDE İFLASIN AÇILDIĞI VE ACİZ HALİNDE BU DURUMUN SABİT OLDUĞU GÜNE KADAR HESAPLANIR. AY KESİRLERİNE İSABET EDEN GECİKME ZAMMI GÜNLÜK OLARAK HESAPLANIR (5035 SAYILI KANUNUN 4. MADDESİYLE YÜRÜRLÜK 02/01/2004

* GECİKME ZAMMI 1 TL DEN AZ OLAMAZ.

TECİL FAİZİ ORANLARI (6183 SAYILI KANUN MADDE:48)			
UYGULAMA DÖNEMİ	AYLIK ORAN	YILLIK ORAN	DAYANAĞI
30.12.2019-20.07.2022	%1,25	%15	Seri: C-Sıra 5 Nolu Tah. Gen. Teb.
21.07.2022-13.11.2023	%2	%24	Seri: C-Sıra 6 Nolu Tah. Gen. Teb.
14.11.2023-20.05.2024	%3	%36	Seri: C-Sıra 7 Nolu Tah. Gen. Teb.
21.05.2024-	%4	%48	Seri: C-Sıra 8 Nolu Tah. Gen. Teb.

KİSMİ TEVKİFAT UYGULANACAK İŞLEMLER	
KİSMİ TEVKİFAT UYGULANACAK HİZMETLER	Tevkifat Oranı
Yapım İşleri İle Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik - Mimarlık ve Etüt Proje Hizmetleri	4/10
Etüt, Plan - Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler	9/10
Makine, Teçhizat, Demirbaş, ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri	7/10
Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri	5/10
İşgücü Temin Hizmetleri	9/10
Yapı Denetim Hizmetleri	9/10
Fason Olarak Yapılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri	7/10
Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri	9/10
Profesyonel Spor Kulüplerinin Yayın, Reklam ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri	9/10
Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	9/10
Taşımacılık Hizmetleri (Yük Taşımacılığı Hizmeti)	2/10
Taşımacılık Hizmetleri (Servis Taşımacılığı Hizmeti)	5/10
Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri	7/10
Diğer Hizmet Alımları	5/10
Diğer Hizmet Alımları Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yapılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetler	
Yapım İşleri	4/10
Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	9/10
Diğer Hizmetler	5/10
Ticari Reklam Hizmetleri	3/10
KİSMİ TEVKİFAT UYGULANACAK TESLİMLER	
Külçe Metal Teslimleri	7/10
Bakır, Çinko ve Alüminyum Ürünlerinin Teslimi	7/10
Hurda ve Atık Teslimi	7/10
Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt, ve Cam Hurda ve Atıklardan Elde Edilen Hammadde Teslimi	9/10
Pamuk, Tiftik, Yün, ve Yapağı İle Ham Post ve Deri Teslimleri	9/10
Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi	5/10
Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi	5/10
Diğer Teslimler (Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüne Yapılan Teslimler	2/10

İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLER NEDENİYLE YÜKLENİLEN VE İNDİRİM YOLUYLA GİDERİLEMEYEN KDV TUTARININ İADE KONUSU YAPILAMAYACAK KISIMLA İLGİLİ SINIR	
Yıllar	Sınır Tutarı
2025	130.700,00 TL
2024	90.800,00 TL
2023	57.300,00 TL
2022	25.700,00 TL
2021	18.900,00 TL

Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifeleri

57 seri No.lu MTV Genel Tebliği ile 01.01.2025 tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen tutarlar aşağıdaki gibidir.

(I) Sayılı Tarife

Motor Silindir Hacmi (cm³)	Taşıt Değeri (TL)	Satır Numarası	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
			1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri							
1300 cm³ ve aşağısı	259.900'ü aşmayanlar	1	4.834	3.372	1.882	1.420	499
	259.900'ü aşıp 455.300'ü aşmayanlar	2	5.313	3.707	2.068	1.565	551
	455.300'ü aşanlar	3	5.803	4.042	2.264	1.709	594
	259.900'ü aşmayanlar	4	8.421	6.314	3.661	2.587	993
1301 - 1600 cm³ e kadar	259.900'ü aşıp 455.300'ü aşmayanlar	5	9.267	6.948	4.031	2.838	1.085
	455.300'ü aşanlar	6	10.112	7.577	4.389	3.098	1.184
	651.700'ü aşmayanlar	7	16.370	12.801	7.523	4.589	1.777
1601 - 1800 cm³ e kadar	651.700'ü aşanlar	8	17.866	13.956	8.218	5.014	1.940
	651.700'ü aşmayanlar	9	25.792	19.862	11.674	6.948	2.731
1801 - 2000 cm³ e kadar	651.700'ü aşanlar	10	28.142	21.677	12.734	7.577	2.982
	813.900'ü aşmayanlar	11	38.695	28.090	17.549	10.480	4.145
2001 - 2500 cm³ e kadar	813.900'ü aşanlar	12	42.217	30.642	19.141	11.439	4.522
	1.628.900'ü aşmayanlar	13	53.952	46.942	29.322	15.770	5.780
2501 - 3000 cm³ e kadar	1.628.900'ü aşanlar	14	58.864	51.203	31.991	17.206	6.308
	1.628.900'ü aşmayanlar	15	82.173	73.942	44.537	22.231	8.142
3001 - 3500 cm³ e kadar	1.628.900'ü aşanlar	16	89.652	80.656	48.585	24.245	8.893
	2.607.700'ü aşmayanlar	17	129.201	111.570	65.702	29.322	11.674
3501 - 4000 cm³ e kadar	2.607.700'ü aşanlar	18	140.960	121.707	71.687	31.991	12.734
	3.096.500'ü aşmayanlar	19	211.479	158.577	93.917	42.208	16.370
4001 cm³ ve yukarısı	3.096.500'ü aşanlar	20	230.698	172.998	102.458	46.044	17.866
			Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
			1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
2- Motosikletler							
100 - 250 cm3'e kadar			899	672	496	305	115
251 - 650 cm3'e kadar			1.862	1.409	899	496	305
651 - 1200 cm3'e kadar			4.808	2.857	1.409	899	496
1201 cm3 ve yukarısı			11.666	7.707	4.808	3.817	1.862

(II) Sayılı Tarife

Taşıt Cinsi ve Oturma Yeri /Azami Toplam Ağırlık	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)		
	1 – 6 yaş	7 – 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1) Minibüs	5.780	3.817	1.862
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)			
1900 cm ³ ve aşağısı	7.707	4.808	2.857
1901 cm ³ ve yukarısı	11.666	7.707	4.808
3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)			
25 kişiye kadar	14.603	8.720	3.817
26-35 kişiye kadar	17.513	14.603	5.780
36-45 kişiye kadar	19.489	16.530	7.707
46 kişi ve yukarısı	23.381	19.489	11.666
4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık)			
1.500 kg.'a kadar	5.182	3.442	1.685
1.501-3.500 kg.'a kadar	10.499	6.082	3.442
3.501-5.000 kg.'a kadar	15.774	13.129	5.182
5.001-10.000 kg.'a kadar	17.513	14.872	6.971
10.001-20.000 kg.'a kadar	21.048	17.513	10.499
20.001 kg ve yukarısı	26.327	21.048	12.231

(IV) Sayılı Tarife

Taşıt Cinsi ve Azami Kalkış Ağırlığı	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)			
	1 – 3 yaş	4 – 5 yaş	6 – 10 yaş	11 ve yukarı yaş
Uçak ve helikopterler				
1.150 kg'a kadar	97.773	78.177	58.622	46.886
1.151 – 1.800 kg.'a kadar	146.687	117.317	87.982	70.380
1.801 – 3.000 kg.'a kadar	195.613	156.479	117.317	93.858
3.001 – 5.000 kg.'a kadar	244.539	195.613	146.687	117.317
5.001 – 10.000 kg.'a kadar	293.470	234.759	176.043	140.812
10.001 – 20.000 kg.'a kadar	342.392	273.893	205.389	164.265
20.001 kg. ve yukarısı	391.303	313.008	234.759	187.798

(I/A) Sayılı Tarife

Motor Silindir Hacmi (cm ³)	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1-3 yaş	4-6 yaş	7-11 yaş	12-15 yaş	16 ve yukarı yaş
Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri					
1300 cm ³ ve aşağısı	4.834	3.372	1.882	1.420	499
1301-1600 cm ³ e kadar	8.421	6.314	3.661	2.587	993
1601-1800 cm ³ e kadar	14.885	11.626	6.848	4.168	1.612
1801-2000 cm ³ e kadar	23.454	18.057	10.613	6.314	2.487
2001-2500 cm ³ e kadar	35.175	25.534	15.954	9.528	3.766
2501-3000 cm ³ e kadar	49.052	42.669	26.654	14.329	5.259
3001-3500 cm ³ e kadar	74.703	67.218	40.486	20.203	7.409
3501-4000 cm ³ e kadar	117.462	101.427	59.730	26.654	10.613
4001 cm ³ ve yukarısı	192.250	144.166	85.377	38.363	14.885

DAMGA VERGİSİ ORANLAR					
	2025	2024	2023	2022	2021
KİRA MUKAVELENAMELERİ (MUKAVELE SÜRESİNE GÖRE KİRA BEDELİ ÜZERİNDEN)	BİNDE 1.89	BİNDE 1.89	BİNDE 1.89	BİNDE 1.89	BİNDE 1.89
BİLANÇOLAR	518,20 TL	360,00 TL	227,30 TL	102,00 TL	74,90 TL
GELİR TABLOLARI	247,40 TL	171,90 TL	108,50 TL	48,70 TL	35,80 TL
İŞL. HES. ÖZETLERİ	247,40 TL	171,90 TL	108,50 TL	48,70 TL	35,80 TL
YILLIK G.V. BEY.	672,40 TL	467,20 TL	294,90 TL	132,30 TL	97,20 TL
KURUMLAR V. BEY.	898,20 TL	624,10 TL	393,90 TL	176,70 TL	129,80 TL
MUHTASAR BEY.	443,70 TL	308,30 TL	194,60 TL	87,30 TL	64,10 TL
K.D.V. BEYANNAMESİ	443,70 TL	308,30 TL	194,60 TL	87,30 TL	64,10 TL
DİĞER VERGİ BEYANNAMELERİ (DAMGA VERGİSİ BEYANNAMELERİ HARİÇ)	443,70 TL	308,30 TL	194,60 TL	87,30 TL	64,10 TL
BELEDİYELERE VE İL ÖZEL İDARELERİNE VERİLEN BEYANNAMELER	329,30 TL	228,80 TL	144,40 TL	64,80 TL	47,60 TL
SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA VERİLEN SİGORTA PRİM BİLDİRGELERİ	329,30 TL	228,80 TL	144,40 TL	64,80 TL	47,60 TL
GÜMRÜK İDARELERİNE VERİLEN BEYANNAMELER	898,20 TL	393,90 TL	393,90 TL	176,70 TL	129,80 TL

2025 TAKVİM YILI İÇİN*		
(DAYANAĞI: 56 SERİ NO'LU VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ)		
MATRAH	VERASET YOLUYLA İNTİKALLERDE %	İVAZSIZ İNTİKALLERDE %
İlk 2.400.000 TL için	1	10
Sonra gelen 5.700.000 TL için	3	15
Sonra gelen 12.000.000 TL için	5	20
Sonra gelen 24.000.000 TL için	7	25
Matrahın 44.100.000 lirayı aşan bölümü için	10	30

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ İSTİSNA MİKTARLARI (V.İ.V.K. MAD:4-B,D,E)					
VERASET - İNTİKAL TÜRÜ	İSTİSNA TUTARI				
	2025	2024	2023	2022	2021
Evlatluklar dahil, fûrûğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	2.316.628 TL	1.609.552 TL	1.015.747 TL	455.635 TL	334.534 TL
Fûrûğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinde	4.636.103 TL	3.221.082 TL	2.032.742 TL	911.830 TL	669.479 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	53.339 TL	37.059 TL	23.387 TL	10.491 TL	7.703 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	53.339 TL	37.059 TL	23.387 TL	10.491 TL	7.703 TL

EMLAK VERGİSİ ORANLARI	
Meskenlerde	Binde 1
Diğer Binalarda	Binde 2
Arazilerde	Binde 1
Arsalarda	Binde 3
Büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan bina, arsa ve arazilerin Emlak Vergisi Oranları:	
Meskenlerde	Binde 2
Diğer Binalarda	Binde 4
Arazilerde	Binde 2
Arsalarda	Binde 6

DEĞERLİ KONUT VERGİSİ TAŞINMAZ HADDİ (EMLAK VERGİSİ KANUNU MADDE 42)	
YIL	Değeri
2025	15.709.000,00 TL
2024	12.880.000,00 TL
2023	9.967.000,00 TL
2022	6.173.000,00 TL
2021	5.227.000,00 TL

DEĞERLİ KONUT VERGİSİ 2025 YILI TARİFESİ (EMLAK VERGİSİ KANUNU MADDE 44)	
15.709.000 TL ile 23.564.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil) 15.709.000 TL'yi aşan kısmı için	Binde 3
31.421.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 23.564.000 TL'si için 23.565. TL, fazlası için	Binde 6
31.421.000 TL'den fazla olanlar 31.421.000 TL'si için 70.707 TL, fazlası için	Binde 10

VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN VE 1/1/2025 TARİHİNDEN GEÇERLİ OLMAK ÜZERE UYGULANACAK OLAN HAD VE TUTARLARA İLİŞKİN LİSTE

MADDE NO	KONUSU	2025 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)
MADDE 104	İlanın şekli	
	1- İlanın vergi dairesinde yapılması	24.000
	3- İlanın: - Vergi dairesinin bulunduğu yerde yayımlanan bir veya daha fazla gazetede ve bir internet haber sitesinde yapılması - Türkiye genelinde yayımlanan gazetelerden birinde ve bir internet haber sitesinde ayrıca yapılması	24.000-2.400.000 2.400.000 ve üzeri
	4- İlanın; -Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri açısından Gelir İdaresi Başkanlığının, diğerleri için ilgili idarenin resmi internet sitesinde ayrıca duyurulması	24.000
MÜKERRER MADDE 115	Tahakkuktan vazgeçme	280
MADDE 153/A	Teminat tutarı Alt sınır Üst sınır	990.000 14.000.000
Madde 177	Bilanço hesabı esasına göre defter tutma hadleri	
	1- Yıllık; - Alış tutarı - Satış Tutarı	2.000.000 2.800.000
	2- Yıllık gayrisafi iş hasılatı	990.000
	3- İş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı	2.000.000
MADDE 232	Fatura kullanma mecburiyeti	9.900
MADDE 252	Muhtarların karne tasdikinde aldığı harç	28
MÜKERRER MADDE 257	Teminat Tutarı	
	8- 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında lisansa tabi faaliyetlerde bulunanlar ile bu madde uyarınca bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretleri kullanma zorunluluğu getirilen ürünleri imal ve ithal edenlerden;	
	Yeni işe başlayanlar	63.000.000
	Faaliyeti devam edenler	630.000.000
	10-4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununda tanımlı bulunan motorlu araç ticareti yapanlar	140.000.000
MADDE 313	Doğrudan gider yazılacak demirbaş ve peştemallıklar	9.900
MADDE 323	Şüpheli alacak tutarı	20.000
MADDE 343	En az ceza haddi	
	- Damga vergisinde	120
	- Diğer vergilerde	240

MADDE NO	KONUSU	2025 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)
MADDE 352	Usulsüzlük dereceleri ve cezaları (Kanuna bağlı cetvel)	
	1 inci derece usulsüzlükler	
	1- Sermaye şirketleri	28.000
	2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	14.000
	3- İkinci sınıf tüccarlar	7.000
	4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	5.000
	5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	3.200
	6- Gelir vergisinden muaf esnaf	2.100
	II nci derece usulsüzlükler	
	1- Sermaye şirketleri	14.000
	2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	7.000
	3- İkinci sınıf tüccarlar	5.000
	4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	3.200
	5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	2.100
	6- Gelir vergisinden muaf esnaf	1.400
MADDE 353	Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması	
	1- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzunun verilmemesi, alınmaması, bu bilgilerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması	14.000
	1. Tespit - Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	14.000.000
	Kanuna bağlı 2 sayılı cetvel	Asgari
	2. Tespit	28.000
	3. Tespit	43.000
	4. Tespit	57.000
	5. Tespit	70.000
	6. ve Sonraki Tespitler	140.000

MADDE NO	KONUSU	2025 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)
	2- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi, elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi, hiç düzenlenmemiş salıyması 1. Tespit - Her bir belge nevine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza - Her bir belge nevine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	14.000 1.400.000 14.000.000
	Kanuna bağlı 2 sayılı cetvel	
	2. Tespit 3. Tespit 4. Tespit 5. Tespit 6. ve Sonraki Tespitler	28.000 43.000 57.000 70.000 140.000
	3- 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almaması - Bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	7.000 70.000
	4- Hazine ve Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması	2.400
	6- Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uymayanlara	90.000
	7- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara	2.800
	8- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirim eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine - Bu bent uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	9.400 1.800.000
	9- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	12.000
	10- 127 nci maddenin (d) bendi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	21.000
	11- Tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına Alt sınır Üst sınır	330.000 3.300.000
MADDE 355	Damga Vergisinde	
	- Her bir kâğıt için kesilecek özel usulsüzlük cezası	57

MADDE NO	KONUSU	2025 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)
MÜKERRER MADDE 355	Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 152/A, 153/A mükerrer 242, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza	
	- 86, 148, 149, 150, mükerrer 242, 256 ve 257 nci maddelerde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar	
	1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	28.000
	2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	14.000
	3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	7.000
	107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar	
	1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	9.900
	2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	4.800
	3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	2.500
	- Mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara her bir bildirim için (üst sınır)	14.000.000
	- Mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (8) ve (10) numaralı bentleri uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara (üst sınır)	14.000.000
	- Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	28.000.000
	- Mal teslimi veya hizmet ifalarına ilişkin tahsilatların, banka ve benzeri finans kurumları, ödeme kuruluşları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla başkalarının adı ve/veya hesabı kullanılarak yapılması durumunda, bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	28.000.000
	- Kredi kartı, banka kartı, ön ödemeli kart, karekod, elektronik cüzdan ve benzeri ödeme araçları kullanılmak suretiyle gerçekleştirilen tahsilatların, kendi mükellefiyeti adına kayıtlı olmayan ödeme sistemleri veya cihazları aracılığıyla yapılması durumunda bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	28.000.000
	- Maddenin on ikinci fıkrası uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezası	28.000.000
MADDE 370	İzaha davet	
	Kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı	700.000
EK MADDE 1	Uzlaşma limitleri	
	Tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında sınır	33.000 üzeri
	376 ncı maddedeki indirim oranının %50 artırımlı uygulanacağı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında sınır	33.000 ve altı
EK MADDE 11	Tarhiyat öncesi uzlaşma limiti	
	Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında sınır	33.000 üzeri
MÜKERRER MADDE 413	Katılma payı tutarı	0,35

VERGİ RAPORU DERGİSİ YAZIM KURALLARI

1. GENEL KURALLAR

Gönderilen makaleler için herhangi bir sayfa sınırlaması olmamakla birlikte, makalelerin, 3 ila 20 sayfa A4 boyutunda olması tercih edilmektedir.

Makaleler word formatında hazırlanmalı, sayfa yapısı sağdan ve soldan 2 cm, üstten ve alttan 2,5 cm boşluk bırakacak şekilde ayarlanmalıdır. Times New Roman 12 punto yazı karakteri kullanılmalı, metin iki yana yaslanarak hizalanmalı, paragraflar arasında bir satır boşluk bırakılmalıdır. Tablo, şekil, dipnot ve kaynakçada 10 punto kullanılmalı, tablo ve şekillere sıra numarası verilmeli, kaynakçaları altında belirtilmelidir.

Makalenin birinci derece başlıkları 1- şeklinde, koyu ve büyük harflerle, ikinci derece alt başlıklar 1.1- formatında, koyu ve ilk harfleri büyük olacak şekilde sınıflandırılmalıdır. Üçüncü ve dördüncü derece başlıklar da 1.1.1- ve 1.1.1.1- formatında, koyu ve ilk harfleri büyük olacak şekilde sınıflandırılmalıdır. Giriş ve sonuç bölümlerine numara verilmez.

Mevzuattan yapılan alıntılar mutlaka belirtilmeli, yazarın görüşü gibi yansıtılmamalıdır. Mevzuattan yapılan doğrudan alıntılara tırnak içerisinde ve italik olarak yer verilmelidir.

Bütün makaleler intihal taramasından geçirilmektedir.

Benzerlik oranına ilişkin değerlendirme; çalışmanın konusu, alıntı yapılan hukuki düzenlemeler ve yararlanılan bilimsel çalışmalar dikkate alınarak yayın kurulu tarafından değerlendirilir.

Dergiye gönderilen çalışmalardaki intihal ve telif hakları ihlalleri tamamen yazarın sorumluluğundadır. Yayın kurulu tarafından bu konuda bir ihlal tespit edilmesi durumunda ilgili yazı resen yayından kaldırılacaktır. Derginin bu konuda yasal hakları saklıdır.

Gönderilen makaleler;

- Girişten önce 150 kelimeyi geçmeyecek, makalede varılan sonuç da dahil olmak üzere tamamı hakkında özet bilgiye yer veren "Öz" bölümü içermelidir. Bu bölüm okuyucunun ilgili makalenin tamamını okuyup okumayacağına karar vermesini sağlayan ve okuyucu bilgilendiren bir bölümdür.

- Makale aramalarında kullanılmak üzere makale konusuna uygun en az 3, en fazla 5 adet anahtar kelimeye yer verilmelidir.

- Makale içerisinde hakemlerin yazar bilgilerini görmemesi için yazar kimlik bilgilerine yer verilmemeli, bu bilgiler makale yüklenirken sisteme girilmelidir.

- Makale yükleme ekranında yazar ORC-ID bilgisi ile makale konu sınıflandırması JEL kodları girilmelidir.

Yayımlanmasına karar verilen makalelerdeki yazım hataları, yazara gönderilmesine gerek olmaksızın yayın kurulunca düzeltilebilecektir.

2. ATIF YAZIM TEKNİĞİ

Dergimizde atıflar metin içerisinde bağlaç yöntemi APA (metin içi kaynak gösterme) kullanılarak yapılmalıdır. Metin içerisinde atıflar yazar(lar)ın soyadı, kaynağın yılı ve sayfa numarası şeklinde yapılmalıdır.

Atıflarda yasal ve idari düzenlemeler bulunmasa dahi kaynakçada mutlaka yer verilmelidir.

2.1. Kitaplar

• Tek Yazarlı Kitap Atıf Örneği:

(Ozan, 2018: 46).

• İki Yazarlı Kitap Atıf Örneği:

(Keskin ve Suçıçek, 2016: 25).

• İki Yazarlı Fazla Yazarlı Kitap Atıf Örneği:

(Akdağ vd., 2016: 120).

2.2. Makaleler

• Tek Yazarlı Makaleler Atıf Örneği:

(Veziroğlu, 2020: 141).

• İki Yazarlı Makaleler Atıf Örneği:

(Armağan ve Gürbüz, 2019: 276).

• İki Yazarlı Fazla Yazarlı Makaleler Atıf Örneği:

(Tezel vd., 2015: 85).

- Aynı parantezde iki veya daha fazla kaynağa atıf verilmesi

(Uysal, 2020: 67; Duyar, 2019: 56; Bayrak, 2018: 42)

- İkincil kaynaktan yapılan alıntılar

(Parsons, 1951: 170 aktaran Duyar, 2020: 188)

2.3. Elektronik Kaynaklar:

• Alıntı doğrudan bir siteden alındıysa metin içindeki atıflarda web sitesinin genel adresi ve siteye ulaşma yılı parantez içinde verilmelidir.

(gib.gov.tr, 2022).

• Alıntı bir yazarın sitede yayınlanmış çalışmasından yapıldıysa atıflar yazılı kaynaklardaki gibi yapılmalıdır.

3. KAYNAKÇA YAZIM TEKNİKLERİ

Metin içindeki her alıntı kaynakçada mutlaka yer almalıdır. Metin içinde alıntı yapılmayan eserler kaynakçada verilmemelidir. Kullanılan kaynaklar, "Kaynakça" başlığı altında, metnin sonunda soyadına göre alfabetik sıralanarak konulmalıdır.

3.1. Kitaplar

- Tek Yazarlı Kitap Kaynakça Örneği:

OZAN, S. (2018). Örnek Soru ve Açıklamalarla Vergi Kanunları Uygulaması Beyan ve Denetim, Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara.

- İki Yazarlı Kitap Kaynakça Örneği:

KESKİN, K.S. ve SUÇİÇEK, M. (2016). Vergi İnceleme Teknikleri ve Revizyon Uygulamaları. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara.

- İkidenden Fazla Yazarlı Kitap Kaynakça Örneği:

AKDAĞ Y., ERGÜN İ., ARAN M.K. (2016). Katma Değer Vergisi ve Uygulaması. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara.

3.2. Makaleler

- Tek Yazarlı Makale Kaynakça Örneği:

VEZİROĞLU, Ş. (2020). "Türk Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Aksaklıkları ve Tasdik Yetkisinin Paylaşılabilir Bir Yetki Olup Olmadığı Konusunun Değerlendirilmesi". Vergi Raporu Dergisi, Sayı 251.

- İki Yazarlı Makale Kaynakça Örneği:

ARMAĞAN, O. ve GÜRBÜZ, C. (2019). "Dijital Ekonomi ve Çevrimiçi Oyunlar (Online Game) ve Vergilendirilmesi". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 236.

- İkidenden Fazla Yazarlı Makale Kaynakça Örneği:

TEZEL, O., AYDIN, E., KARABULUT, Ö. B. (2015) "Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası Ve Özellik Arz Eden Durumlar", Vergi Raporu Dergisi. Sayı 192.

3.3. Tez Kaynakça Örneği:

ŞAHİN, K. (2012). Türkiye'de Organize Sanayi Bölgelerine Sağlanan Teşviklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Ankara.

3.4. Elektronik Yayınlar:

- Yazarı Belirtilen Elektronik Kaynaklar Kaynakça Örneği:

TÜRKAY, İ. "Vergi Bilinci Vergi Ahlakı Vergiye Gönüllü Uyum Ve Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler". (http://www.vergiraporu.com.tr/makaleler/vergi-raporu-ocak-2019-online_702). Erişim tarihi: 16 Ocak 2019.

- Kurumsal Elektronik Kaynaklar Kaynakça Örneği:

Vergi Denetim Kurulu. "Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2018". (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>). Erişim tarihi: 02 Şubat 2020.

- Yasal ve İdari Düzenlemeler Kaynakça Örneği:

2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 17 Aralık 2020.

312 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr). 20 Aralık 2020.

VERGİ RAPORU DERGİSİ ETİK KURALLARI

1. Yazarlar İçin Etik Kurallar:

Yazarın makalesini, Vergi Raporu Dergisi Yazım Kuralları ile Yayın Politikasına uygun hazırlaması etik olarak sorumluluğundadır. Söz konusu kural ve politikalara www.vergiraporu.com.tr adresinden ulaşılabilir.

Gönderilen makaleler, başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

Hakemlerin objektif değerlendirmesini temin etmek için, hakemlerle yazarlara ilişkin bilgiler paylaşılmamaktadır. Bu nedenle yazarlar, makale metninin içerisinde kendilerine ait bilgilere yer vermemelidirler.

İntihal, başkasına ait fikir veya düşüncelerin kendisine aitmiş gibi göstermektir. İntihal ve telif hakları ihlallerine ilişkin tüm sorumluluk yazarlara aittir. Derginin bu konuda göreceği zararlara ilişkin, zarar verenler nezdinde her türlü yasal hakları saklıdır.

Başkasına ait fikir ve düşünceler kullanılacaksa mutlaka atıf yapılmalıdır.

Yazarlar atıf kurallarını aşmamalıdır. Örneğin bir paragraf, bütün olarak kopyala – yapıştır yöntemi ile alınıp, son cümlelerin sonuna atıf yapmak etik kurallara uygun değildir. Doğrudan alıntı yapılan hallerde, yazarın bu bölüme tırnak içerisinde yana yatık (italik) olarak yer vermesi ve kaynağına atıfta bulunması gerekir.

Yapılan araştırmalar için ve etik kurul kararı gerektiren klinik ve deneysel insan ve hayvanlar üzerindeki çalışmalar için ayrı ayrı etik kurul onayı alınmış olmalı, bu onay makalede belirtilmeli ve belgelendirilmelidir.

Kullanılan fikir ve sanat eserleri için telif hakları düzenlemelerine riayet edilmesi gerekmektedir.

2. Hakemler İçin Etik Kurallar

Hakemler, makalelere yeterli önemi vermeli ve detaylı değerlendirmelerde bulunmalıdırlar. Hakemlerin makaleyi yeterince değerlendirecek zaman ayırmadan, nihai işlem uygulaması etik kurallara aykırıdır.

Hakemler tarafından yapılan onay, düzeltme, reddetme işlemlerinin tamamında detaylı açıklama ve değerlendirmelere yer verilmelidir.

Hakemlerin makale hakkında küçümseyici ve itham edici ifadelerde bulunmaları etik ilkelere aykırıdır.

Hakemler, yeterli uzmanlığa sahip olmadıkları, yazarın kim olduğunu herhangi bir şekilde tespit ettikleri, çıkar çatışması yaşadıkları makaleleri değerlendirmeksizin geri göndermeleri etik sorumluluklarındandır.

Hakemler, makaleler hakkındaki değerlendirmelerini gizli tutmalı, yazarın itibarını sarsacak veya makalede yayınlanmadan önce paylaşılması uygun olmayan bilgilerin paylaşılması sonucunu doğuracak davranışlardan kaçınmalıdırlar.

Hakemlerin değerlendirmesi; makalenin içeriğinin doğru olması, yayın politikasına, yazım kurallarına ve etik kurallara uygun olması ile sınırlıdır. Hakemlerin, yazardan farklı düşünmesi makalenin reddedilmesini gerektirmez.

Hakemler, kendilerine tanınan süre içerisinde makaleleri değerlendirmelidir. Şayet değerlendirme yapamayacaklarsa, makul bir süre içerisinde Görüş/Hata/Öneri bölümünden dergiye bildirmelidirler. Hakemlerin değerlendirme yapacak yeterli süreye genel olarak sahip olmamaları durumunda sistem üzerinden hakem ayrılma talebinde bulunmaları uygun olacaktır. Daha sonra yeniden sistem üzerinden hakemlik talebinde bulunabilirler.

3. Editörler İçin Etik Kurallar

Editörlerin, gelen makaleleri herhangi bir çıkar çatışmasına girmeksizin değerlendirmeye alması, yazarın kimliğine bakmaksızın yayın konusu ve uzmanlık alanlarına göre hakem belirlemesi etik sorumluluğundadır.

Editörler, yayınlanacak makalelerin intihal programı ile taranmasından sorumludur. Ancak kullanılan intihal programı tarafından tespit edilemeyen (kaynak çalışmanın yeni olması, programın taramasına açık olmayan üyelik sistemi gerektiren bir veri tabanında bulunuyor olması) intihallere ilişkin editör ve derginin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Bu konuda derginin göreceği zararlar konusunda yasal hakları saklıdır.

Dergiye gönderilen makalelerin ön inceleme, hakemlik, düzenleme ve yayınlama süreçlerinin vaktinde ve sağlıklı bir şekilde tamamlanması editörlerin görevidir.

Editörler, makalenin değerlendirme sürecinin yayın politikasına ve objektif kriterlere uygun bir şekilde yürütülmesinden sorumludur.

VERGİ RAPORU DERGİSİ YAYIN POLİTİKASI

Bu belge, Vergi Raporu Dergisi (Dergi) yayın politikası olarak kabul edilen ilke ve esasları beyan etmektedir.

Dergi, her ay basılı ve elektronik olarak (vergiraporu.com.tr adresinde) yayınlanmakta ve ULAKBİM TRDizin'de taranmaktadır. Yayın dili Türkçe olup, öz kısımları hem Türkçe, hem de İngilizcedir.

1. Amaç

Dergi, aşağıda belirtilen kapsamdaki konularda uygulayıcılara yol göstermek, bu konuda ortaya çıkacak görüş ve önerilere katkıda bulunmak, yeni fikir ve görüşlerin ortaya konulmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

2. Kapsam

Yayın konusu hukuk, iktisat ve maliye alanlarıdır.

Bu kapsamda vergi hukukuna ilave olarak, kamu harcamaları, mali suçlar, sosyal güvenlik hukuku, disiplin hukuku da yayın alanına dahildir.

Ayrıca, vergi hukukunun diğer bilim dalları (ekonomi, işletme, muhasebe, sosyoloji, istatistik ve planlama, siyaset bilimi gibi) ile ilişkili olduğu konularda da makaleler yayınlanmaktadır. Dergimizin konusu ve amacı doğrultusunda ampirik çalışmalar tercih edilmemektedir.

3. Makale Kabul Kriterleri

Makalelerin kabul edilebilmesi için;

- Gönderilen makaleler başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

- Vergi Raporu Dergisi Yayın ve Yazım Kurallarına uygun olmalıdır.

- Bütün makaleler intihal taramasından geçirilmektedir. Benzerlik oranına ilişkin değerlendirme; çalışmanın konusu, alıntı yapılan hukuki düzenlemeler ve yararlanılan bilimsel çalışmalar dikkate alınarak yayın kurulu tarafından değerlendirilir.

Makaleler Vergi Raporu Dergisi Yazarlar İçin Etik Kurallara uygun olarak hazırlanmış olmalıdır. Aksi durumda tüm sorumluluk yazarlara ait olup, Dergiye zarar verenler nezdinde yasal haklar saklıdır. Etik kuralların ve telif haklarının ihlalinin tespit edilmesi durumunda; ilgili çalışmalar kabul edilmez,

Yayından sonra intihal şüphesi durumunda makaleye ilişkin geri çekme işlemi uygulanır, konu hakkında yapılan araştırma sonucunda derginin tarandığı dizinlere konu hakkında bilgi verilir. Dergi editörlüğü tarafından ilgili yazarın/yazarların bundan sonra göndereceği çalışmalar değerlendirmeye alınmaz.

Makaleler; yazarın unvanı, çalıştığı kurum gibi hususlara bakılmaksızın kabul edilmektedir. Bu kapsamda bir kişinin makalesinin yayınlanması için sahip olması gereken herhangi bir unvan bulunmamaktadır.

Bir kişinin makalesinin kabul edilmesi için Vergi Müfettişleri Derneğine üyelik veya Dergiye abone olma zorunluluğu yoktur. Ancak telif politikası bu kapsamda değildir.

Derginin yayın politikasına ve kurallarına uygun olarak, okuyucu kitlesine hitap eden meslektaşlar tarafından hazırlanan bilimsel çalışmalara öncelik verilecektir. Yayın sürecinin amacı bu tür çalışmaların yayın kurallarına uygun bir şekilde ve nitelikli bilimsel çalışma olarak yayınlanmasını sağlamaktır.

Makalelerde yer alan görüşler, yazarların kişisel görüşleri olup, fikri sorumluluk kendilerine aittir.

4. Makale Değerlendirme Kriterleri

Bir konuda makalenin daha önce yayınlanmış olması, daha sonra aynı konuda makale yayınlanmasına engel değildir.

Makalelerin değerlendirilmesinde aşağıdaki kriterlere öncelik verilmektedir;

- a) Konusunda daha önce yayınlanmış makalelere göre özgün olması,
- b) Yeni fikir ve önerilerde bulunması,
- c) Güncel konulara değinilmiş olması,
- ç) Yeterli kaynak araştırması yapılmış olması,
- d) Dilinin sade ve anlaşılır olması,
- e) Konuya ilişkin örnek ve uygulamalara yer verilmiş olmasıdır.

Makalelerin değerlendirmesinde olumsuz durumlara aşağıda yer verilmiştir;

- a) Paragrafın tamamının alıntı yapılması,
- b) Mevzuattan doğrudan alıntı yapıldığı halde, yazarın ilgili bölüme kendi yazısı gibi yer vermesi,
- c) Yazının, yasal ve idari düzenlemelerin derlenmesinden ibaret olmasıdır.

5. Makale Değerlendirme Sistemi

Makaleler yalnızca vergiraporu.com.tr adresinden kullanıcı üye girişi yapıldıktan sonra yüklenerek kabul edilmektedir. Yazarlar; yükledikleri makalelerin kabul, değerlendirme ve yayınlanma aşamalarını sistem üzerinden takip edebilmektedirler.

Yüklenen makaleler, konusunda uzman en az iki hakem tarafından değerlendirilmektedir. Makalelerin yayınlanmasına yayın kurulu tarafından karar verilmektedir.

Hakemler Vergi Raporu Dergisi Hakemler İçin Etik Kurallara uygun değerlendirme yapmakla yükümlüdür. Bu durumun ihlalinin tespit edilmesi durumunda hakem görevlendirmesi değişikliği yapılacaktır.

Editörler, makalelerin değerlendirme sürecinde kendileri için belirlenen etik kurallara uymakla yükümlüdür.

6.Telif Politikası

Yayınlanan makaleler için, nakdi telif ödemesi yapılır. Makalelerin basılı ve dijital tüm yayın hakları Dergiye aittir.

Yazarlar ve üçüncü kişiler, makalelerin özet bölümünü veya bu bölümü içeren ilk sayfalarını kaynakça göstermek şartıyla dijital platformlarda paylaşabilirler.

Yayınlanan makalelere atıf yapılmak şartıyla alıntı yapılabilir.

Yayınlanması uygun görülmeyp, internet sitesinde yayınlanması uygun görülen makaleler için nakdi telif ödenmez. Söz konusu makaleler için yazarlara kitap hediye edilir.

Yayın kurulu, belirlenen kriterlere tabi tüm yazarlara eşit uygulanmak üzere, nakdi telif ödemesi yerine kitap hediye edilmesine ilişkin karar alabilir.

7. Makalelerin Yayınlanması Politikası

Yayınlanmasına karar verilen makalelerin yazılı ve elektronik ortamlardaki tüm yayın hakları Dergiye aittir. Kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.

Yayınlanmasına karar verilen makaleler, basılı ve dijital olarak internet sayfasında (vergiraporu.com.tr) yayınlanmaktadır.

Bir makalenin basılı olarak yayınlanmamış olması, dijital olarak yayınlanmasına engel değildir.

Yayın kurulu tarafından yapılan değerlendirme sonucunda güncel konulara ilişkin olduğundan gecikmeksizin yayınlanmasına karar verilenler ile akademik yazı kriterlerini taşınamasına rağmen okuyuculara faydalı olacağına karar verilen makaleler hakemsiz olarak yayımlanabilir. Bu durum hakkında önceden yazara bilgi verilir.

Basılı olarak yayınlanan makalelerden her ay bir tanesi, dijital olarak internet sayfasında ücretsiz yayınlanır. Diğer makalelerin dijital görüntülenebilmesi için abone olunması gerekmektedir. Ancak Yayın Kurulu söz konusu makalelerden bir kısmının veya tamamının dijital olarak ücretsiz yayınlanmasına karar verebilir.

Makalesi yayınlanan yazarlara, makalenin yayınlandığı ay basılı iki nüsha hediye edilir.

VERGİ RAPORU

VERGİ MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ

ABONE OLMAK VEYA ABONELİĞİNİZİ YENİLEMEK İÇİN BU FORMU DEKONT ÖRNEĞİNİZLE
BİRLİKTE AŞAĞIDAKİ ADRESİMİZE POSTALAYINIZ VEYA FAKSLAYINIZ.

ABONELİK FORMU

ABONENİN

Adı Soyadı :
Mesleği :
Adresi :
Telefon - Faks :
Vergi Dairesi :
Vergi Sicil No :
Abonelik Bedeli :

☐ **ABONELİK BEDELİNİ EFT VEYA HAVALE YOLU İLE ÖDEMEK İSTİYORUM**

Halk Bankası Ankara GOP Şubesi
Şube Kodu: 1331 Hesap No: 12100001
IBAN: TR60 0001 2001 3310 0012 1000 01

☐ **Basılı Dergi + İnternet Abonelik Bedeli** **4.800.00 TL**

Tarih:/...../20.....

İmza

Online satış sitemiz olan **www.vergiraporu.com.tr** adresinden de kredi kartınızla satın alabilirsiniz.

VERGİ RAPORU DERGİSİ

Cihan Sk. No: 13/7 Sıhhiye/ANKARA | Tel: 0312 231 80 19 | Faks: 0312 231 80 65
www.vergi-raporu.com.tr | vergiraporu@vmd.org.tr

**Huzurlu Bir Gelecek İçin,
Cumba Sigorta ile
Güven Dolu Adımlar Atın...**

**Yaşamın olası risklerine
karşı sevdiklerinizi
finansal koruma altına
almanın getirdiği huzur...**

**Risk gerçekleşmediği
taktirde ise ödenen
primlerin boşa gitmediği
duygusu...**

**Vergi indirimi özelliği
sayesinde %40'a varan
maliyet avantajı...**



Vergi Müfettişleri Dernek Üyelerine Özel...

Hayat Sigortası ve Birikim Ürünlerimiz ile yaşamın olası risklerine karşı kendinizi ve sevdiklerinizi finansal koruma altına alırken, geleceğinizi biriktirmenin huzurunu Cumba Sigorta ile yaşayın...



CUMBA

Sigorta Aracılık Hizmetleri Ltd. Şti.

☎ 0532 390 7340; 0507 060 7340

✉ info@cumbasigorta.com

destek@cumbasigorta.com

🌐 www.cumbasigorta.com



www.trt.net.tr