



VERGİ MEVZUATINDA GÜNCEL GELİŞMELER

HAZIRLAYAN**Çağlar DOĞAN**

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

**VERGİ MEVZUATINDA
GÜNCEL GELİŞMELER****TEBLİĞLER****● Gelir Vergisi Genel Tebliği (328 Seri No.lu)**

17.10.2024 tarih ve 32695 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 328 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Gelir Vergisi Genel Tebliği(Seri No: 268) yürürlükten kaldırılmış, Bankalar ve PTT A.Ş. tarafından düzenlenen belgelerle tevsiki ile tevsik yükümlülüğüne uyulmaması durumunda tatbik edilecek cezai müeyyidelerin uygulanmasına ilişkin açıklamalar getirilmiştir. İlgili düzenleme aşağıdaki gibidir.

- Amaç ve kapsam

(1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendiyle Bakanlığımıza, mükelleflere ve mükellef olmayanlara, muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir.

(2) Bakanlığımıza verilen bu yetkiye istinaden, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile mükellef olmayanların gerçekleştirdikleri iş yeri ve konut kiralama işlemlerine ilişkin yapılacak tahsilat ve ödemelerin;

- 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan bankalar,

- 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi,

tarafından düzenlenen belgelerle tevsiki ile tevsik yükümlülüğüne uyulmaması durumunda tatbik edilecek cezai müeyyidelerin uygulanmasına ilişkin açıklamalar bu Tebliğin amaç ve kapsamını oluşturmaktadır. **(Madde 1)**

● Tevsik zorunluluğunun kapsamı ve tevsik zorunluluğu getirilen işlemlerde belge düzeni

(1) Konutlarda ve iş yerlerinde, konutunu ve iş yerini kiraya verenler ve bunları kiralayanların, kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerini bankalar veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi tarafından düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunludur.

(2) Haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralamalarına ilişkin yapılan tahsilat ve ödemeler de tevsik kapsamındadır.

(3) Konut ve iş yerini kiraya verenler ve bunları kiralayanların, kira bedeline ilişkin mahkeme ve icra yoluyla veya aynı olarak yaptıkları tahsilat

ve ödemeler tevsik zorunluluğu kapsamında değildir.

(4) Hisseli gayrimenkullerin kiralanmasında, kira bedelinin tamamının kiraya verenlerden birine bankalar veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla ödenmesi durumunda, tevsik zorunluluğunun yerine getirildiği kabul edilir.

(5) Bankalar veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracı kılınmak suretiyle; para yatırma, havale, EFT, çek, banka ve kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden, bu belgeler tevsik edici belge kabul edilecektir. Bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatlar da aynı kapsamdadır. Kişilerin kira ödemelerini; banka şubelerine giderek T.C. kimlik numarası, vergi kimlik numarası, ad soyad/unvan bilgileri ve "kira ödemesi" açıklamasıyla kiraya verenin hesabına yatırması durumunda da tevsik yükümlülüğü yerine getirilmiş sayılır. **(Madde 2)**

- Ceza uygulaması

(1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinde yer alan hüküm uyarınca, 213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesiyle getirilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

(2) Anılan madde uyarınca, bu Tebliğ ile getirilen zorunluluklara uymayanların her birine, her bir işlem için 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 13 üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca;

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 20.000 Türk lirasından,

- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 10.000 Türk lirasından,

- Yukarıda yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 5.000 Türk lirasından,

az olmamak üzere işleme konu tutarın %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

(3) Ancak, bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 20 milyon Türk lirasını geçemez.

(4) Tevsik zorunluluğuna aykırı bir şekilde ödeme yapanların; durumu, ödemeyi takip eden beş iş günü içerisinde kendiliğinden idareye bildirmesi halinde, ödemede bulunan adına bu düzenleme uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmez.

(5) Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlar için asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan tutarlar ile ceza miktarları her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Kanun uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında, takvim yılı başından geçerli olmak üzere artırılarak uygulanır.

Örnek 1: Gayrimenkul sermaye iradı yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan (A), sahibi olduğu gayrimenkulünü, 2024 yılında mükellefiyeti bulunmayan (B)'ye konut olarak kiraya vermiş olup konutun aylık kira bedeli 20.000 TL'dir.

Yapılan araştırmalar sonucunda, 2024 yılı Kasım ayına ait kira bedelinin elden ödendiği tespit edilmiştir.

Bu durumda, elden yapılan kira ödemesi nedeniyle tevsik zorunluluğuna uyulmadığından, gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellefiyeti bulunan kiraya veren (A) ve mükellefiyeti bulunmayan kiracı (B)'ye 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Buna göre; elden tahsil edilen ve ödenen 20.000 TL kira tutarı için bu tutarın %10'u oranında hesaplanan (20.000 TLx0,10=) 2.000 TL ceza tutarı, 2024 yılına ilişkin belirlenen asgari ceza

tutarı olan 5.000 TL'nin altında kaldığından, (A) ve (B)'ye ayrı ayrı Kasım ayı için $(1 \times 5.000 =)$ 5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Kiracı (B)'nin; ödemenin tevsik zorunluluğuna uymadan yapıldığını, ödemeyi takip eden beş iş günü içerisinde kendiliğinden idareye bildirmesi durumunda ise kiracı (B)'ye özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

Örnek 2: Gayrimenkul sermaye iradı yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan (C), sahibi olduğu gayrimenkulünü 15/10/2024 tarihinden itibaren vergi mükellefi olmayan (D)'ye aylık 25.000 TL'ye konut olarak kiraya vermiştir.

Yapılan araştırmalar sonucunda, 2024 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ait kira bedellerinin 10.000 TL'sinin banka aracılığıyla, kalan 15.000 TL'sinin ise elden ödendiği tespit edilmiştir.

Bu durumda, elden yapılan kira ödemeleri nedeniyle tevsik zorunluluğuna uyulmadığından, kiraya veren (C) ile kiracı (D)'ye, her bir işlem için 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Buna göre; her bir işlem için ayrı ayrı olmak üzere, elden tahsil edilen ve ödenen 15.000 TL kira tutarı için bu tutarın %10'u oranında hesaplanan $(15.000 \text{ TL} \times 0,10 =)$ 1.500 TL ceza tutarı, 2024 yılına ilişkin belirlenen asgari ceza tutarı olan 5.000 TL'nin altında kaldığından, (C) ve (D)'ye ayrı ayrı Ekim, Kasım ve Aralık ayları için $(3 \times 5.000 =)$ 15.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Aynı durumun 2025 ve sonraki yıllarda da devam etmesi halinde, bu yıllar için belirlenecek asgari ceza tutarları dikkate alınacaktır.

Örnek 3: Gayrimenkul sermaye iradı yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan (E) sahibi olduğu gayrimenkulünü, 2024 yılında serbest meslek kazancı yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan (F)'ye konut olarak aylık 25.000 TL'ye kiraya vermiştir. Serbest meslek erbabı (F), kiraladığı konutu mesleki faaliyetinden bağımsız olarak ikamet amaçlı olarak kullanmaktadır.

Yapılan araştırmalar sonucunda, kiracı (F)'nin 2024 yılı Kasım, Aralık aylarına ilişkin kira bedellerini elden ödediği tespit edilmiştir.

Bu durumda, elden yapılan kira ödemeleri nedeniyle tevsik zorunluluğuna uyulmadığından, kiraya veren (E) ve kiracı (F)'ye 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Buna göre; her bir işlem için ayrı ayrı olmak üzere, elden tahsil edilen ve ödenen 25.000 TL kira tutarı için bu tutarın %10'u oranında hesaplanan $(25.000 \text{ TL} \times 0,10 =)$ 2.500 TL ceza tutarı, 2024 yılına ilişkin belirlenen asgari ceza tutarı olan 5.000 TL'nin altında kaldığından, (E) ve (F)'ye ayrı ayrı Kasım ve Aralık ayları için $(2 \times 5.000 =)$ 10.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Örnek 4: Gayrimenkul sermaye iradı yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan (G) ve (H)'nin, %50 hisse nispetinde sahibi oldukları gayrimenkul, 2024 yılında ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan (I)'ya iş yeri olarak aylık 40.000 TL'ye kiraya verilmiştir.

Yapılan araştırmalar sonucunda, kiracı (I)'nın 2024 yılı Ekim, Kasım aylarına ilişkin kira bedellerini elden ödediği tespit edilmiştir.

Bu durumda, elden yapılan kira ödemeleri nedeniyle tevsik zorunluluğuna uyulmadığından, gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellefiyeti bulunan kiraya veren (G) ve (H)'ye ayrı ayrı olmak üzere 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine göre, ticari kazanç mükellefi (I)'ya ise 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Buna göre; kiraya veren (G) ve (H)'ye, her bir işlem için ayrı ayrı olmak üzere, hisseleri nispetinde elden tahsil ettikleri 20.000 TL kira tutarlarının %10'u oranında hesaplanan $(20.000 \text{ TL} \times 0,10 =)$ 2.000 TL ceza tutarı, 2024 yılına ilişkin

belirlenen asgari ceza tutarı olan 5.000 TL'nin altında kaldığından, toplamda iki ay için ($2 \times 5.000 =$) 10.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Kiracı (I)'ya, her bir işlem için ayrı ayrı olmak üzere, elden ödediği 40.000 TL kira tutarlarının %10'u oranında hesaplanan ($40.000 \text{ TL} \times 0,10 =$) 4.000 TL ceza tutarı, 2024 yılına ilişkin belirlenen asgari ceza tutarı 20.000 TL'nin altında kaldığından, toplamda iki ay için ($2 \times 20.000 =$) 40.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Kiracı (I) tarafından, kira bedelinin tamamının hissedarlardan herhangi birine bankalar veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla ödenmesi durumunda ise hem kiraya verenler hem de kiracı tarafından tevsik yükümlülüğünün yerine getirildiği kabul edilecektir.

Örnek 5: Gayrimenkul sermaye iradı yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan ve gelir vergisine ilişkin başka bir faaliyeti bulunmayan (İ)'ye ait olan gayrimenkul, 2024 yılının Ekim ayından itibaren 30.000 TL'ye iş yeri olarak ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan (J)'ye kiraya verilmiştir.

Yapılan araştırmalar sonucunda, kiracı (J)'nin, 2024 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ilişkin kira bedellerinin 10.000 TL'sini banka aracılığıyla, kalan 20.000 TL'sini ise elden ödediği tespit edilmiştir.

Bu durumda, elden yapılan kira ödemeleri nedeniyle tevsik zorunluluğuna uyulmadığından, kiraya veren (İ)'ye 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine göre, ticari kazanç mükellefi kiracı (J)'ye ise 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Buna göre; kiraya veren (İ)'ye, her bir işlem için ayrı ayrı olmak üzere, elden tahsil ettiği 20.000 TL kira tutarlarının %10'u oranında hesaplanan ($20.000 \text{ TL} \times 0,10 =$) 2.000 TL ceza tutarı,

2024 yılına ilişkin belirlenen asgari ceza tutarı olan 5.000 TL'nin altında kaldığından toplamda üç ay için ($3 \times 5.000 =$) 15.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Kiracı (J)'ye, her bir işlem için ayrı ayrı olmak üzere, elden ödediği 20.000 TL kira tutarlarının %10'u oranında hesaplanan ($20.000 \text{ TL} \times 0,10 =$) 2.000 TL ceza tutarı, 2024 yılına ilişkin belirlenen asgari ceza tutarı 20.000 TL'nin altında kaldığından toplamda üç ay için ($3 \times 20.000 =$) 60.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Aynı durumun 2025 ve sonraki yıllarda da devam etmesi halinde, bu yıllar için belirlenecek asgari ceza tutarları dikkate alınacaktır.

Örnek 6: Bilanço esasına göre defter tutan ticari kazanç mükellefi (K), ticari işletmesine kayıtlı gayrimenkulü, 2024 yılının Ekim ayından itibaren 350.000 TL'ye iş yeri olarak (L) A.Ş.'ye kiraya vermiştir.

Yapılan araştırmalar sonucunda, kiracı (L) A.Ş.'nin, 2024 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ilişkin kira bedellerinin 100.000 TL'sini banka aracılığıyla, kalan 250.000 TL'sini ise elden ödediği tespit edilmiştir.

Bu durumda, elden yapılan kira ödemeleri nedeniyle tevsik zorunluluğuna uyulmadığından, kiraya veren (K)'ye ve kiracı (L) A.Ş.'ye 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Buna göre; kiraya veren (K) ve kiracı (L) A.Ş.'ye, her bir işlem için ayrı ayrı olmak üzere, elden ödenen ve tahsil edilen 250.000 TL kira tutarlarının %10'u oranında hesaplanan ($250.000 \text{ TL} \times 0,10 =$) 25.000 TL ceza tutarı, asgari ceza tutarı 20.000 TL'nin üzerinde olduğundan, toplamda üç ay için ($3 \times 25.000 =$) 75.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Aynı durumun 2025 ve sonraki yıllarda da devam etmesi halinde, bu yıllar için belirlenecek asgari ceza tutarları dikkate alınacaktır.

Örnek 7: Sahibi olduğu konutu kısa süreli

olarak günlük, haftalık veya aylık olarak kiraya veren ve bu faaliyeti nedeniyle işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari kazanç mükellefi (M), 2024 yılının Ekim ayında on beşer günlük konaklayan müşterileri (N) ve (O)'nun her birinden 60.000 TL hizmet bedelini peşin olarak elden tahsil etmiştir.

Bu durumda, elden yapılan kira ödemeleri nedeniyle tevsik zorunluluğuna uyulmadığından, kiraya veren ticari kazanç mükellefi (M)'ye 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre, müşteri (N) ve (O)'ya ise ayrı ayrı olmak üzere 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Buna göre; kiraya veren (M)'ye, her bir işlem için ayrı ayrı olmak üzere, elden tahsil ettiği 60.000 TL kira tutarlarının %10'u oranında hesaplanan (60.000 TLx0,10=) 6.000 TL ceza tutarı, 2024 yılına ilişkin belirlenen asgari ceza tutarı 10.000 TL'nin altında kaldığından toplamda iki işlem için (2x10.000=) 20.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Müşteri (N) ve (O)'nun her birine ise elden ödedikleri 60.000 TL kira tutarının %10'u olarak hesaplanan ve asgari ceza tutarı üzerinde kalan (60.000 TLx0,10=) 6.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

(6) Tevsik yükümlülüğünün yerine getirilmesi nedeni ile adına ceza kesilen mükellefler, 213 sayılı Kanunun 376 ncı maddesinde ve "Uzlaşma" başlıklı Üçüncü Bölümünde yer alan ilgili hükümlerden faydalanabileceklerdir. **(Madde 3)**

● Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

17.10.2024 tarih ve 32695 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 Seri No.lu tebliğ ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'de değişiklik yapılmıştır. Değişiklikle ilgili maddelere aşağıda yer verilmiştir.

- 18/11/2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'in "7.3.1 - Kapsama Giren Mükellefler ve İşlemler" başlıklı bölümünün birinci fıkrasının (a) bendi ile "7.3.2 - Kapsama Girmeyen Mükellefler ve İşlemler" başlıklı bölümünün birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına" ibareleri "İstanbul Defterdarlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Müdürlüğüne" şeklinde değiştirilmiştir. **(Madde 1)**

- Aynı Tebliğin "7.4 - Ülke Bazlı Rapor" başlıklı bölümünün dokuzuncu paragrafının ilk cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve aynı bölüme "Örnek 3" ten sonra gelmek üzere aşağıdaki örnek eklenmiştir. **(Madde 2)**

"Kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri tarafından; nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıkları ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgiler, her yıl, raporlanacak hesap döneminin bitimini takip eden altıncı ayın sonuna kadar Ek-5'deki içeriğe ve Dijital Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde "ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu" doldurularak elektronik ortamda Dijital Vergi Dairesi üzerinden verilecektir."

"Örnek 4:

Türkiye'de mukim (ABC) A.Ş.'nin raporlanacak hesap dönemi 1 Mayıs 2023 - 30 Nisan 2024 ve raporlanacak hesap döneminden bir önceki hesap dönemi olan 1 Mayıs 2022 - 30 Nisan 2023 özel hesap döneminde grubun konsolide geliri 800 milyon Avro'dur. (Türkiye'de ülke bazlı raporlama için belirlenen had 750 milyon Avro'dur.) Buna göre, nihai ana işletme olan (ABC) A.Ş.'nin ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formunu, raporlanacak hesap döneminin biti-

mini takip eden altıncı ayın sonuna kadar Dijital Vergi Dairesi üzerinden elektronik ortamda vermesi gerekmektedir. Ayrıca (ABC) A.Ş. tarafından 30 Nisan 2025 günü sonuna kadar ilgili döneme ilişkin ülke bazlı raporlamanın da yapılması gerekmektedir.”

- Bu Tebliğ 1/9/2024 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer. **(Madde 3)**

● Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 459)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Sıra No: 572)

18.10.2024 tarih ve 32696 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 572) ile Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 459)'de değişiklik yapılmıştır. Değişiklikle ilgili maddelere aşağıda yer verilmiştir.

- 24/12/2015 tarihli ve 29572 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 459)'nin “2. Yetki” başlıklı bölümünün birinci paragrafında yer alan “mükelleflere” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve mükellef olmayanlara” ibaresi eklenmiştir. **(Madde 1)**

- Aynı Tebliğin “3. Tanımlar” başlıklı bölümünün (ç) bendinde yer alan “vergiden muaf esnafı,” ibaresinden sonra gelmek üzere “mükellef olmayanları,” ibaresi eklenmiş ve (d) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. **(Madde 2)**

“d) Mükellef olmayanlar: Bu Tebliğ uygulaması bakımından, Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccar, serbest meslek erbabı, kazançları basit usulde tespit olunan tüccar, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçi, vergiden muaf esnaf dışında kalanları,”

- Aynı Tebliğin “4.1. Kapsam ve Tutar” başlıklı bölümünün birinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, aynı bölümün ikinci paragrafından sonra aşağıdaki paragraflar eklenmiştir. **(Madde 3)**

“Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların (mükellef olmayanların kendi aralarında yap-

cakları işlemler hariç olmak üzere) yapacakları, 7.000 TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur.”

“Bu zorunluluk kapsamında, mükellef olmayanlar da, tevsik zorunluluğu kapsamında olanlardan yapacakları alımlarına ilişkin 7.000 TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapacaklardır.

Örnek: Kamu kurumunda memur olarak çalışan Bay (A) evinde kullanmak üzere, beyaz eşya perakende ticareti ile uğraşan (B) Ltd. Şti.'nden 20.000 TL tutarında bir buzdolabı satın almıştır. Söz konusu buzdolabının tutarı 7.000 TL'lik haddi aştığından bu işleme ait tahsilat ve ödemenin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması gerekmektedir. Söz konusu tahsilat ve ödemede tevsik zorunluluğuna uyulmaması durumunda memur Bay (A) ve (B) Ltd. Şti.'ye ayrı ayrı ceza uygulanacaktır.

Tevsik zorunluluğu kapsamındaki ödemelerin tahsilatı yapanın hesabına, bizzat aracı finansal kurumların şubelerine gidilmek ve işleme ait açıklamalara da yer verilmek suretiyle gerçekleştirilmesi durumunda, tevsik zorunluluğuna uyulmuş sayılacaktır.

Örnek: Herhangi bir banka hesabı veya kredi kartı bulunmayan Bay (C), mobilya perakende ticareti ile uğraşan (D) Ltd. Şti.'den 15.000 TL tutarında bir masa satın almıştır. Bay (C) söz konusu ödemeyi gerçekleştirmek için (D) Ltd. Şti.'nin hesabının bulunduğu bankanın bir şubesine gitmiş, işleme ait açıklamalara yer vermek ve karşılığında banka dekontu almak suretiyle ödemeyi yerine getirmiştir. Bu durumda tevsik zorunluluğuna uyulmuş sayılacak ve Bay (C) ile (D) Ltd. Şti.'ne ceza uygulanmayacaktır.

Örnek: Herhangi bir banka hesabı veya kredi kartı bulunmayan Bay (E), cep telefonu perakende ticareti ile uğraşan Bay (F)'den 25.000 TL tu-

tarında bir cep telefonu satın almıştır. Bay (E) söz konusu cep telefonunun bedelini işlem anında nakit olarak Bay (F)'ye ödemiştir. Bay (F) ise söz konusu tutarı banka şubesine giderek kendi hesabına yatırmıştır. Bu durumda tevsik zorunluluğuna uyulmamış olacak ve Bay (E) ile Bay (F)'ye ayrı ayrı ceza uygulanacaktır.”

- Aynı Tebliğin “4.2. Kapsamda Olmayan Tahsilat ve Ödemeler” başlıklı bölümünün (h) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. **(Madde 4)**

“h) Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların (mükellef olmayanlar hariç olmak üzere) yabancılar ve/veya Türkiye mukimi olmayan gerçek kişilerle yapacakları işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin (şu kadar ki, düzenlenecek faturalara söz konusu kişilerin pasaport numarasının yazılması ve bu bent kapsamında nakit tahsil edilen tutarların, tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar tarafından tahsilatı takip eden ilk iş günü sonuna kadar aracı finansal kurumlarca düzenlenen belgelerle tevsikinin sağlanması zorunludur.)”

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 571)

19.10.2024 tarih ve 32697 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 571) ile 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü, 353 üncü ve mükerrer 355 inci maddelerinde yapılan vergi cezalarına ilişkin değişikliklerin uygulanması ile ilgili usul ve esaslar belirlenmiştir. Düzenlemeyle ilgili maddelere aşağıda yer verilmiştir.

- Kayıt dışı faaliyetlere yönelik vergi ziyai cezasının artırımı uygulaması

(1) 7524 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle 213 sayılı Kanununun 344 üncü maddesine dördüncü fıkra eklenmiş olup, anılan düzenlemeyle mükellefiyet tesis ettirmeksizin kayıt dışı faaliyette

bulunan ve bu suretle vergi ziyasına sebebiyet veren mükelleflere kesilecek vergi ziyai cezasının yüzde elli artırılarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda, kayıt dışı faaliyetleri sonucu gelir elde eden ve bu faaliyetleri ile gelirlerini vergi dairesinin bilgisi dışında tutmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet veren mükellefler için vergi ziyai cezaları 7524 sayılı Kanunun yayımı tarihi olan 2/8/2024 tarihinden itibaren yüzde elli artırımlı uygulanacaktır.

(2) Öte yandan, sonraki dönemlerde vergi dairesinde kayıtlı olarak faaliyet gösteriliyor olsa bile, kayıt dışı faaliyette bulunulan dönemlere yönelik aynı vergi türü ve vergilendirme dönemine ilişkin sonraki bir tarihte yeni bir tarhiyat yapılması durumunda da aynı artırım hükmü tatbik edilecektir.

Örnek 1 - Vergi dairesi müdürlüğünün bilgisi dışında, mükellefiyet tesis ettirmeksizin 5/8/2024 tarihinden itibaren otomobil alım satım faaliyetinde bulunan Bay (A) hakkında Ziyapaşa Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından 15/5/2025 tarihinde yapılan yoklamaya istinaden 5/8/2024 tarihinden itibaren geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilmiştir. Mükellef tarafından kayıt dışı faaliyette bulunulan döneme ilişkin olarak kanuni süresinden sonra verilen 2024/9 dönemi katma değer vergisi (KDV) beyannamesinde 1.500.000 TL vergi tahakkuk etmiştir.

Buna göre, mükellef tarafından kayıt dışı çalışılan döneme ilişkin olarak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilen KDV beyannamesi ile tahakkuk ettirilen vergi üzerinden yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyai cezası, yüzde elli oranında artırılarak uygulanacak ve mükellef adına yüzde yetmiş beş oranında ceza kesilecektir. Dolayısıyla, kayıt dışı çalışılan 2024/9 dönemine ilişkin 1.500.000 TL vergi ziyasına sebebiyet veren mükellef adına 1.125.000 TL (1.500.000 TL x 0,75) tutarında vergi ziyai cezası uygulanacaktır.

Örnek 2 - Mükellefiyet tesis ettirmeksizin 1/4/2025 tarihinden itibaren ticari faaliyette bulunan Bay (B) hakkında 14/4/2025 tarihinde yapılan yoklamaya istinaden Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından 17/4/2025 tarihinde, 1/4/2025 tarihinden itibaren geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilmiştir. Mükellef, tespit tarihinin içinde bulunduğu 2025/4 dönemi Muhtasar ve Prim Hizmet beyannamesini kanuni süresinden sonra vermiş ve bu beyannameye istinaden 50.000 TL vergi tahakkuk etmiştir.

Buna göre, kanuni süresinden sonra verilen 2025/4 dönemi Muhtasar ve Prim Hizmet beyannamesinin mükellefiyet tesis edilen tarihin içinde bulunduğu döneme ilişkin olması bir başka ifadeyle, mükellefin bu dönem içinde kayıt altında çalışmaya başlaması nedeniyle, vergi ziyai cezası yüzde elli oranında artırımlı uygulanmayacaktır. Dolayısıyla, 2025/4 dönemine ilişkin Muhtasar ve Prim Hizmet beyannamesinin kanuni süresinden sonra verilmesi nedeniyle mükellef adına 25.000 TL (50.000 TL x 0,5) tutarında vergi ziyai cezası kesilecektir.

Örnek 3 - (C) Ltd. Şti'nin 2025 hesap dönemi faaliyetlerinin sahte belge düzenleme kapsamında incelenmesi sonucunda düzenlenen 1/9/2026 tarihli raporda, mükellef kurum adına "Sahte Belge Düzenleme" fiilini şirket yöneticisi Bay (Ç)'nin gerçekleştirmiş olduğu ve bu fiil nedeniyle Bay (Ç)'nin komisyon geliri elde ettiği tespit edildiğinden, mükellefiyeti bulunmayan Bay (Ç) adına geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilmesi ve sahte belge ticaretinden elde ettiği komisyon gelirin istinaden 2025 yılı için 1.000.000 TL gelir vergisi tarhiyatı yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Buna göre, 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiile sebebiyet verilmesi nedeniyle 3 kat kesilecek vergi ziyai cezasının yüzde elli artırılarak uygulanması gerekmektedir. Bu durumda, Bay (Ç) adına 4,5 kat vergi ziyai cezası uygu-

lanması gerektiğinden 4.500.000 TL (1.000.000 TL x 4,5) vergi ziyai cezası kesilecektir.

Örnek 4 - 1/10/2024 tarihinden itibaren kayıt dışı faaliyette bulunan Bay (D) hakkında Çorlu Vergi Dairesi Müdürlüğüne yapılan 5/2/2025 tarihli tespiti istinaden 1/10/2024 tarihinden itibaren geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilmiştir. Adı geçen mükellef, kayıt dışı çalıştığı 2024/12 dönemine ilişkin olarak 10/2/2025 tarihinde KDV yönünden takdir komisyonuna sevk edilmiştir. 17/2/2025 tarihinde ise mükellef tarafından 2024/12 dönemi KDV beyannamesi verilmiş ve bu beyan üzerine 50.000 TL vergi tahakkuk etmiştir.

Buna göre, kayıt dışı faaliyette bulunulan ilgili dönemin takdire sevk edilmesinden sonra aynı döneme ilişkin olarak mükellef tarafından verilen KDV beyannamesine yüzde elli artırımlı vergi ziyai cezası uygulanacak olup, mükellefe toplamda 1,5 kat yani 75.000 TL (50.000 TL x 1,5) vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, takdir komisyonu kararı üzerine ilave vergi tarh edilmesi durumunda, tarh edilecek vergi farkına da vergi ziyai cezası yüzde elli artırımlı olarak uygulanacaktır.

Örnek 5 - 1/11/2024 tarihinden itibaren kayıt dışı faaliyette bulunan Bay (E) hakkında Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğüne yapılan 17/2/2025 tarihli yoklamaya istinaden, 3/3/2025 tarihinde, 1/11/2024 tarihinden itibaren geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilmiştir. Adı geçen mükellef kayıt dışı faaliyette bulunulan dönemlere ilişkin olarak 2024/11-12 ve 2025/1-2 dönemleri KDV beyannamelerini kanuni süresinden sonra vermiştir.

Buna göre, mükellef tarafından kayıt dışı çalışılan 2024/11-12 ve 2025/1 dönemlerine ilişkin olarak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilen KDV beyannamesi ile tahakkuk ettirilen vergi üzerinden yüzde elli oranında kesilecek

vergi ziyai cezası, yüzde elli oranında artırılarak uygulanacak ve mükellef adına yüzde yetmiş beş oranında ceza kesilecektir.

Diğer taraftan, mükellef hakkındaki yüzde elli artırımlı vergi ziyai cezasının tespit tarihinin içinde bulunduğu döneme kadar uygulanması gerektiğinden, kanuni süresinden sonra verilen 2025/2 dönemi KDV beyannamesi için vergi ziyai cezası yüzde elli oranında artırımlı uygulanmayacaktır.

Örnek 6 - 9/12/2024 tarihinden itibaren kayıt dışı olarak ticari faaliyette bulunan Bay (F) hakkında 13/1/2025 tarihinde yapılan yoklamaya istinaden İstiklal Vergi Dairesi Müdürlüğünce 9/12/2024 tarihinden itibaren geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilmiştir. Adı geçen mükellef, kayıt dışı faaliyette bulunduğu 2024/12 dönemine ilişkin KDV beyannamesini kanuni süresinden sonra vermiş, bu beyanname üzerine 500.000 TL vergi tahakkuk etmiş ve kayıt dışı faaliyetin olduğu döneme ilişkin olması nedeniyle tahakkuk eden vergiye yüzde yetmiş beş oranında 375.000 TL (500.000 TL x 0,75) vergi ziyai cezası kesilmiştir.

Bu defa, mükellef hakkında sonraki tarihlerde yapılan vergi incelemesi sonrası düzenlenen vergi inceleme raporunda, mükellefin vergi dairesinin itirazı dışında çalıştığı 2024/12 dönemine ilişkin olarak verdiği beyannamenin gerçeği yansıtmadığı tespit edilmiş ve 250.000 TL KDV tarhiyatı önerilmiştir.

Bu durumda da mükellef adına yüzde elli artırımlı vergi ziyai cezasının uygulanması gerekmekte olup, Kanun hükmüne istinaden tarhiyat sonucu önerilen vergiye bir kat vergi ziyai tatbik edileceğinden bu oranın yüzde elli artırımlı uygulanması sonrası adı geçen mükellefe, 1,5 kat 375.000 TL (250.000 TL x 1,5) vergi ziyai cezasının kesilmesi gerekmektedir. **(Madde 3)**

- Özel usulsüzlük cezalarının artırımlı uygulanması

(1) 7524 sayılı Kanununun 11 inci maddesiyle 213 sayılı Kanunun özel usulsüzlük cezalarını düzenleyen 353 üncü maddesinde değişiklik yapılmış olup, anılan Kanuna özel usulsüzlük cezalarının her bir tespit için artan tutarda uygulanmasını öngören ve aşağıdaki tabloda gösterilen (2) sayılı cetvel eklenmiştir.

2 Sayılı Cetvel		
	353 üncü Maddenin Birinci Fıkrasının (1) Numaralı Bendi Ceza Miktarı (Asgari-TL)	353 üncü Maddenin Birinci Fıkrasının (2) Numaralı Bendi Ceza Miktarı (TL)
2. Tespit	20.000	20.000
3. Tespit	30.000	30.000
4. Tespit	40.000	40.000
5. Tespit	50.000	50.000
6. ve Sonraki Tespitler	100.000	100.000

(2) Birinci fıkrada belirtilen düzenleme kapsamında, mükelleflerin 7524 sayılı Kanununun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri bir takvim yılı içerisinde birden fazla işlemeleri durumunda, özel usulsüzlük cezaları 7524 sayılı Kanununun yayım tarihi olan 2/8/2024 tarihinden itibaren ar-

tan tutarda uygulanacaktır. Artan tutardaki özel usulsüzlük cezasının belirlenmesinde önem arz eden tespit sayısı, her bir belge türü bazında ayrı ayrı ve takvim yılı esas alınarak takip edilecektir.

(3) 7524 sayılı Kanununun 11 inci maddesiyle 213 sayılı Kanununun 353 üncü maddesinde yapılan diğer bir değişiklikle, mezkur maddenin birinci

fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan belgeleri düzenleme yükümlülüğü bulunanların bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri ve söz konusu hususun, belgenin düzenlenmesi gereken süreyi takip eden beş iş günü içerisinde ve her halükarda idarenin bilgisine girmeden önce, kendilerine belge düzenlenmeyenler tarafından idareye bildirilmesi durumunda, kendilerine belge düzenlenmeyen bu kişilere özel usulsüzlük cezası tatbik edilmeyeceği hususu düzenlenmiştir. Bu durumda, anılan maddede sayılan belgeleri düzenlemeyen mükelleflere ise 213 sayılı Kanunda belirtilen özel usulsüzlük cezaları 3 kat artırımlı olarak uygulanacaktır.

(4) 213 sayılı Kanunun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde belirtilen belgeler yerine, 213 sayılı Kanunda veya ilgili mevzuatı kapsamında sayılmayan belgelerin düzenlenmesi durumunda, bu belgeleri düzenleyen mükelleflere maddede yer alan özel usulsüzlük cezaları 2 kat artırımlı uygulanacaktır. Diğer taraftan söz konusu durumun, belgenin düzenlenmesi gereken süreyi takip eden beş iş günü içerisinde ve her halükarda idarenin bilgisine girmeden önce, belgeyi almak zorunda olanlar veya belge muhteviyatı işleminin muhatapları tarafından idareye bildirilmesi halinde, belgeyi almak zorunda olanlara özel usulsüzlük cezası tatbik edilmeyecek, 213 sayılı Kanunda sayılan belgelerden olmayan bu belgeleri düzenleyenlere ise 6 kat özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Örnek 7 - 9/9/2024 tarihinde (G) Ltd. Şti. nezdinde yapılan denetimde, mükellefin 5/8/2024 tarihinde yapmış olduğu satışlara ilişkin üç adet faturayı düzenlemediği tespit edilmiştir.

Öte yandan, 10/10/2024 tarihinde aynı mükellef hakkında 1/10/2024 tarihli satış işlemine ilişkin fatura düzenlenmediğine yönelik vergi mükellefi Bay (H) tarafından ihbarda bulunulmuştur. Bunun üzerine, 15/10/2024 tarihinde mükellef nezdinde yapılan yoklamada mükellefin 1/10/2024 tarihli satışlarına ilişkin bir adet fatu-

ra ve iki adet Ödeme Kaydedici Cihaz (ÖKC) fişini düzenlemediği tespit edilmiştir.

Buna göre, 9/9/2024 tarihli denetim sonucunda tespit edilen üç adet fatura düzenlememe fiili nedeniyle adı geçen mükellefe her bir fatura için 10.000 TL'den az olmamak üzere faturaya yazılması gereken meblağın %10'u oranında üç adet özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, bu belgeleri almayanlar hakkında da alıcının durumuna göre belirlenecek tutarda özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Bununla birlikte, aynı mükellef hakkında 15/10/2024 tarihinde yapılan yoklamada fatura düzenlememe fiiline ilişkin tespitin satıcı mükellef açısından ikinci tespit, ÖKC fişi düzenlemeye ilişkin tespitin ise birinci tespit olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, fatura düzenleme yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellef hakkında faturanın düzenlenmesi gereken süreyi takip eden beş iş günü içerisinde ve her halükarda idarenin bilgisine girmeden önce, alıcı tarafından idareye ihbar niteliğinde bildirimde bulunulduğundan, mükellef adına kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 3 kat artırımlı şekilde uygulanacaktır. Aynı takvim yılı içerisinde mükellef adına ikinci kez fatura düzenlememe nedeniyle tespit yapıldığından, 1/10/2024 tarihli satışa ilişkin olarak fatura düzenlememe fiili ikinci tespit olarak dikkate alınacak ve Kanuna bağlı (2) sayılı cetvelde yer alan 20.000 TL'nin 3 katı olan 60.000 TL'den az olmamak üzere faturaya yazılması gereken meblağın %10'u olarak hesaplanan tutarın 3 katı tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Fatura almak zorunda olan alıcının durumu 5 iş günü içerisinde vergi dairesine bildirmesi nedeniyle de alıcı adına özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

Öte yandan, ÖKC fişi düzenlememeye yönelik 15/10/2024 tarihli yoklamadaki tespit bu belge türüne ilişkin bir takvim yılı içerisinde yapılan ilk tespit olarak dikkate alınacak ve iki adet ÖKC fişi

düzenlenmemesi nedeniyle adı geçen mükellefe iki adet 10.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Örnek 8 - 12/8/2024 tarihinde yapılan denetim kapsamında (I) Ltd. Şti. tarafından düzenlenmesi gereken 60.000 TL tutarında bir adet faturanın yerine 213 sayılı Kanunda yer almayan bir belgenin düzenlendiği tespit edilmiştir.

Öte yandan, aynı mükellefin 22/8/2024 tarihine kadar düzenlemesi gereken 300.000 TL tutarındaki fatura yerine 213 sayılı Kanunda yer almayan başka bir belgeyi düzenlediği hususunda alıcı Bay (I) tarafından 27/8/2024 tarihinde vergi dairesine bildirimde bulunulmuş ve bu husus 28/8/2024 tarihinde yapılan yoklama ile tespit altına alınmıştır.

Buna göre, mükellef hakkında yapılan;

- 12/8/2024 tarihindeki tespit 2024 takvim yılında fatura düzenlememe yönünden ilk tespit olması ve fatura yerine 213 sayılı Kanun veya ilgili mevzuatında yer almayan bir belgenin düzenlenmesi nedeniyle, mükellef adına kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının 2 kat artırımı şeklinde uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle, faturaya yazılması gereken meblağın %10'u olan 6.000 TL'nin 2 katı olan 12.000 TL'nin, asgari kesilmesi gereken ceza tutarı olan 10.000 TL'nin 2 katı olan 20.000 TL'den az olması nedeniyle, mükellefe 20.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Faturayı almayan alıcı hakkında da duruma göre belirlenecek tutarda özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

- 22/8/2024 tarihindeki tespit 2024 takvim yılında fatura düzenlememe yönünden ikinci tespit olması, fatura yerine 213 sayılı Kanun veya ilgili mevzuatında yer almayan bir belgenin düzenlenmesi ve alıcının bu durumu faturanın düzenlenmesi gereken tarihten itibaren beş iş günü içerisinde vergi dairesine bildirmesi nedeniyle, mükellef adına kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının 6 kat olarak uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle, faturaya yazılması

gereken meblağın %10'u olan 30.000 TL'nin 6 katı olan 180.000 TL'nin, ikinci tespit için geçerli olan asgari kesilmesi gereken ceza tutarı 20.000 TL'nin 6 katı olan 120.000 TL'den fazla olması nedeniyle, adı geçen mükellefe 180.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Örnek 9 - 19/8/2024 tarihinde yapılan denetimde (J) Limited Şirketinin 5/8/2024 tarihine kadar düzenlemesi gereken bir adet faturayı düzenlemediği tespit edilmiştir.

Ayrıca, 20/9/2024 tarihinde yapılan denetimde, (K) Limited Şirketi tarafından (J) Limited Şirketine yapılan satış için malın teslim tarihinden itibaren yedi gün içerisinde faturanın düzenlenmediği tespit edilmiştir.

Bu durumda;

- 19/8/2024 tarihinde (J) Limited Şirketi hakkında yapılan tespit 2024 takvim yılında fatura yönünden ilk tespit olması nedeniyle, mükellef adına 10.000 TL'den az olmamak üzere işleme konu tutarın % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmesi,

- 20/9/2024 tarihinde (K) Limited Şirketi nezdinde yapılan yoklamadaki tespitlerin, alıcı durumunda olan (J) Limited Şirketinin düzenlenmesi zorunlu faturayı almaması nedeniyle ikinci tespit olarak dikkate alınması ve (J) Limited Şirketi adına 20.000 TL'den az olmamak üzere işleme konu tutarın % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmesi,

gerekmektedir.

Öte yandan, fatura düzenlemediği tespit edilen (K) Limited Şirketi hakkında, bu fiili nedeniyle yıl içerisinde yapılmış tespit sayısına göre belirlenecek tutarda özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Örnek 10 - (L) A.Ş. hakkında 15/8/2024 tarihinde yapılan denetimde, mükellefin 15 ayrı müşterisine ÖKC fişi düzenlemediği tespit edilmiştir.

Diğer taraftan, söz konusu mükelleften 22/8/2024 tarihinde hizmet alan bir müşterinin

vergi dairesine aynı tarihte yaptığı bildirim sonrası mükellef nezdinde 23/8/2024 tarihinde yapılan denetimde de (L) A.Ş.'nin 20 ayrı müşterisine ÖKC fişi düzenlemediği tespit edilmiştir.

Bu kapsamda;

- 15/8/2024 tarihindeki tespit 2024 takvim yılında ÖKC fişi düzenlememe yönünden ilk tespit olması nedeniyle, mükellef adına 15 adet 10.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi,

- 23/8/2024 tarihindeki tespit ise 2024 takvim yılında ÖKC fişi düzenlememe yönünden ikinci tespit olması nedeniyle, müşterinin bildirim üzerine düzenlenmediği tespit edilen bir adet ÖKC fişi için mükellef adına 3 kat 20.000 TL (60.000 TL) özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve bildirimde bulunan alıcı adına ceza kesilmemesi,

- 19 adet ÖKC fişi için ise 19 adet ayrı ayrı 20.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi, gerekmektedir.

(5) 7524 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle 213 sayılı Kanunun 353 üncü maddesinde yapılan değişiklik sonrası mezkur maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde sayılan belgeleri almayanlardan, 213 sayılı Kanunun 232 nci maddesinin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilere kesilecek özel usulsüzlük cezası yeniden düzenlenmiş ve bu fiillerin karşılığında alıcılar adına kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 5.000 TL olarak belirlenmiştir. Ayrıca, maddede yapılan diğer bir düzenleme ile bu belgelerin düzenlenmediği hususunun kendilerine belge düzenlenmeyenler tarafından idarenin tespitinden önce ve belgenin düzenlenmesi gereken tarihten itibaren en geç beş iş günü içerisinde idareye bildirilmesi durumunda kendilerine belge düzenlenmeyenlere ceza kesilmeyecektir.

Örnek 11 - Vergi mükellefi olan Bay (M)'nin 9/8/2024 tarihinde çocuğuna oyuncak aldığı ancak ÖKC fişini almadığı tespit edilmiştir. Bu durumda Bay (M)'nin bu alışverişinin mükellefiyeti ile ilgisi bulunmadığından, Bay (M) adına 5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Diğer ta-

raftan satıcıya ise 213 sayılı Kanunun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, sonraki dönemlerde mükellef adına 213 sayılı Kanunun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) veya (2) numaralı fıkraları uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği durumlarda, adı geçenin mükellefiyetiyle ilgisi bulunmayan söz konusu fiil, cezanın hesaplanmasına yönelik tespit sayısında dikkate alınmayacaktır.

Örnek 12 - 3/10/2024 tarihinde yapılan denetimde nihai tüketici Bay (N)'nin yaptığı alışveriş karşılığında (O) Ltd. Şti.'den ÖKC fişi almadığı tespit edilmiştir.

Buna göre, söz konusu tespite istinaden, 213 sayılı Kanunun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi uyarınca nihai tüketici Bay (N) adına 5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ayrıca (O) Ltd. Şti. hakkında yapılan tetkikte ÖKC fişi düzenlememe yönünden bu denetim sonucunda yapılan tespit bir takvim yılındaki dördüncü tespit olduğu anlaşılmıştır. Buna göre, mükellef adına 213 sayılı Kanuna bağlı (2) sayılı cetvelde belirtilen 40.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Örnek 13 - Nihai tüketici Bay (Ö), 14/11/2024 tarihinde yaptığı alışveriş karşılığında (P) Ltd. Şti. tarafından kendisine fatura düzenlenmediğini 3/12/2024 tarihinde vergi dairesine bildirmiştir. Bunun üzerine, 4/12/2024 tarihinde mükellef nezdinde yoklama yapılmış ve söz konusu faturanın düzenlenmediği hususu teyit edilmiştir.

Buna göre, (P) Ltd. Şti. adına 213 sayılı Kanunun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Nihai tüketici Bay (Ö) adına ise fatura düzenlenmediğine ilişkin bildirim faturanın düzenlenmesi gereken tarihi takip eden beş iş günü içerisinde yapmaması nedeniyle 5.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

(Madde 4)

- Dijital ortamdaki reklam, ilan, satış ve kiralama bilgilerine ilişkin bildirimlerin yapılmaması, eksik veya yanıltıcı yapılması durumunda özel usulsüzlük cezası uygulaması

(1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan düzenleme ile elektronik ticaretin yanı sıra internet dahil olmak üzere her türlü dijital ortamın reklam, ilan, satış ve kiralama gibi iktisadi ve ticari amaçlarla kullanıldığı hallerde vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kendisine bilgi verme yükümlülüğü getirilenlerin, bu yükümlülüklerine ilişkin olarak bildirimde bulunmaması ya da bildirimlerini eksik veya yanıltıcı bir şekilde yapmaları durumunda uygulanması gereken özel usulsüzlük cezası yeniden belirlenmiştir.

(2) Bu kapsamda söz konusu fiilleri işleyenler hakkında; bildirilmeyen, eksik veya yanıltıcı bildirilen her bir bilgi ve diğer yükümlülükler için ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Söz konusu fiiller için kesilecek özel usulsüzlük cezasının üst sınırı, her bir bildirim için kesilecek cezanın toplam tutarı dikkate alınarak değerlendirilecektir.

Örnek 14 - 213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi gereğince bildirim yükümlülüğü bulunan (R) A.Ş., 2024/9 dönemine ilişkin olarak verdiği bildirimde 100 adet ilan bilgisini bildirmesi gerekirken 70 adet ilan bilgisi bildirmiştir. Yapılan tetkikler sonucunda bildirim yapılan ilan bilgilerinden 10 adedinin de eksik bilgi içerecek şekilde bildirildiği tespit edilmiştir.

Ayrıca, söz konusu mükellefin 2024/10 dönemine ilişkin yaptığı bildirimde 1000 adet ilan bilgisi bildirmesi gerekirken 100 adet ilan bilgisini bildirdiği tespit edilmiştir.

Buna göre, 2024/9 dönemine ilişkin olarak bildirim görevini eksik yerine getiren mükellef adına, bildirilmeyen ve eksik bildirilen her bir ilan bilgisi için ayrı ayrı olmak üzere 40 adet 20.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. 2024/10 dönemine ilişkin olarak da bildi-

rilmeyen 900 adet ilan bilgisi için mükellef adına kesilmesi gereken cezanın maddede yer alan üst sınırı aşması nedeniyle, kesilecek özel usulsüzlük cezasının üst sınır olan 10 milyon TL olarak uygulanması gerekmektedir. **(Madde 5)**

- Cezalarda indirim ve uzlaşma

(1) 213 sayılı Kanunun 376 ncı maddesinde, mükellef veya vergi sorumlusu; ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısının indirileceği hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan, 2024 yılı için 23.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için söz konusu indirim oranı yüzde yetmiş beş olarak uygulanacaktır.

(2) 213 sayılı Kanun kapsamında vergi ziyai cezası uygulanan mükellefler (213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) ile kendilerine 2024 yılı için 23.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası kesilen mükellefler, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde uzlaşma talep edebilecekler ve bu kişiler, 213 sayılı Kanunun "Uzlaşma" başlıklı Üçüncü Bölümünde yer alan ilgili hükümlerden faydalanabileceklerdir. **(Madde 6)**

- Ceza yılı

4 üncü ve 5 inci maddelerde belirtilen özel usulsüzlük cezaları, 2024 yılına ilişkin tutarlar olup her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (B) fıkrası uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında, takvim yılı başından geçerli olmak üzere arttırılarak uygulanacaktır. **(Madde 7)**



ULUSLARARASI VERGİ HABERLERİ

HAZIRLAYAN**Burcu ALPTEKİN**

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

Hasan KİRAZ

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

ULUSLARARASI VERGİ HABERLERİ

● **İngiltere, transfer fiyatlandırması yaklaşımlarındaki yaygın risklerle ilgili rehber yayınladı.**

<https://www.gov.uk/government/publications/help-with-common-risks-in-transfer-pricing-approaches-gfc7>

Yayınlanan rehber, İngiltere transfer fiyatlandırması kurallarının kapsamına giren İngiltere işletmeleri için hazırlanmış. Bu yönergeler ve örnekler, transfer fiyatlandırması uyumluluk yaklaşımlarını planlarken ve uygularken İngiliz İdaresinin (HMRC) beklentilerini açıklığa kavuşturmak ve anlaşılmasına yardımcı olmak için tasarlanmıştır. Ayrıca HMRC'nin neleri en iyi uygulama veya daha yüksek riskli yaklaşımlar olarak gördüğünü de gösteriyor.

Rehberin Birleşik Krallık işletmeleri için uyumluluk riskini yönetme bölümü (bölüm 1), çalışma kapsamını belirlemek, yönetim, kontroller ve denetimler oluşturmak ve emsal karlılığın kanıtlanması amaçlarına ışık tutuyor. Yaygın uyumluluk riskleri bölümü ise (bölüm 2), uyum süreci boyunca daha yüksek risk göstergeleri, en iyi uygulama uyumluluk yaklaşımları için HMRC önerileri ve emsal karlılığın nasıl desteklenip kanıtlanacağını açıklamaya yönelik. Transfer fiyat-

landırma politikası tasarım riskinin göstergeleri bölümü (bölüm 3) transfer fiyatlandırması tasarımı ve uygulamasındaki yaygın riskleri kapsıyor.

● **Estonya Kabinesi yeni “güvenlik vergisi”ni onayladı**

<https://www.fin.ee/uudised/ettevotted-pa-nustavad-julgeolekusse-kasumimaksuga>

Bakanlar Kurulu, gerekli savunma yatırımları için ek fon elde etmek amacıyla 2025-2028 yıllarında geniş tabanlı bir güvenlik vergisinin getirilmesini onayladı. 2025 yazında KDV iki puan artacak ve 2026'dan itibaren gerçek kişilerin geliri ve şirketlerin kârına yüzde iki oranında güvenlik vergisi uygulanacak.

Maliye Bakanı: “Vergi artışları kesinlikle mevcut hükümetin tercihi değil, bu ihtiyaç Rusya'nın askeri faaliyetlerinin doğrudan ve dolaylı etkilerinden kaynaklanıyor. Savaş devam ediyor ve önümüzdeki yıllarda Estonya devletinin savunmasına ve güvenliğine ek katkılarda bulunmak zorundayız. Bu hepimizin sorumluluğunda ve hepimiz katkıda bulunuyoruz”

Vergi matrahı, gelir vergisinden önceki bir önceki mali yılın muhasebe karı olup, vergi peşin ödenecektir. Şirketler, güvenlik vergisini ilk kez

2026'da istisnai olarak iki kez ödeyecek: 10 Eylül ve 10 Aralık.

2027 yılında avans ödemesi üç ayda bir yapılacaktır. Mali yılı takvim yılı olan şirketler, ödemelerini 10 Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarına kadar yapar. Mali yıl raporunun sunulmasından sonra gerçek kâr esas alınarak yeniden hesaplama yapılır. Genel olarak vergi matrahı, yalnızca çok az durumda düzeltilen vergi öncesi kârın muhasebeleştirilmesidir.

Vergi sorumluluğu yalnızca kâr eden şirketler için doğar. Bir şirket kâr ediyorsa genellikle borçlarını ödeyebilir ve ülkesinin güvenliğine katkıda bulunabilir. Güvenlik vergisi, hem yerleşik şirketler hem de yerleşik olmayanların Estonya'da faaliyet gösteren daimi işyerleri tarafından ödenir.

Avrupa Birliği ile karşılaştırıldığında Estonya nispeten daha az kar ve emlak bazlı vergi toplamaktadır. Estonya sermaye vergileri 2022'de GSYİH'nın %2,7'sini oluşturuyordu. Bununla Estonya Avrupa Birliği'nde sondan ikinci sırada yer aldı; AB ortalaması GSYİH'nın %8,9'uydu.

İstatistik Ofisine göre Estonya'da yaklaşık 145.000 faaliyet gösteren şirket var ve bunların yaklaşık yüzde 60'ı kar ediyor.

Kurumlar kâr vergisinden beklenen gelir ise 2026'da 157 milyon euro, 2027'de 164 milyon ve 2028'de 173 milyon euro olacak.

Güvenlik vergisinden 2026 yılında devlet bütçesine toplam 751 milyon avro kaynak bekleniyor.

● **Uluslararası Kurum Vergilendirme Reformu Bağımsız Komisyonu, OECD Versiyonu Yerine Birleşmiş Milletler'in "Vergiye Tabi Olma Kuralı"nın Uygulanmasını (STTR) Öneriyor.**

<https://www.icrict.com/international-tax-reform/the-subject-to-tax-rule-a-comparison-of-the-oecd-and-un-versions/>

Uluslararası Kurumlar Vergilendirme Reformu Bağımsız Komisyonu (ICRICT), OECD ve

BM'nin Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR) versiyonlarını karşılaştıran bir rapor yayınladı.

Her iki versiyon da esasen kaynak devletin, ödemenin alıcının ülkesinde düşük veya hiç vergiye tabi olmadığı vergi anlaşmaları kapsamındaki ödemeler üzerinde asgari düzeyde vergilendirme koymasına izin veriyor. Raporda, ICRICT geliştirmekte olan şirketlerin vergi anlaşmalarına BM'nin vergiye tabi olma kuralını dahil etmelerini öneriyor:

"Geçtiğimiz birkaç on yılda ülkeler arasında imzalanan çifte vergilendirme anlaşmalarının sayısında, küresel olarak yaklaşık 500'den 3.000'in üzerine çıkan hızlı bir artış görüldü. Başlangıçta farklı yargı bölgelerinde çifte vergilendirmeyi önlemek için önerilen bu anlaşmalar, bugün geliştirmekte olan ülkelerin gelir elde etme yeteneğini azaltarak küresel eşitsizliği güçlendirmenin araçları haline geldi.

Ortaya çıkan ikili vergi anlaşmaları ağı, yerleşik ülkelerin (çok uluslu şirketlere ve aracılara ev sahipliği yapan) ihtiyaçlarına doğru çarpıktır. Bu, ekonomik faaliyetin gerçekleştiği ülkelerden (kaynak ülkeler) çok uluslu şirketlerin ana ülkelerine veya düşük vergili yargı bölgelerinde bulunabilen kıyı dışı aracı kuruluşlara akan grup içi ödemeler (örneğin faizler, temettümler, telif hakları) üzerindeki stopaj vergi oranlarını azaltan kurallar aracılığıyla gerçekleşir.

Çok uluslu şirketlerin düşük vergili yargı bölgelerinden yararlanmak için grup içi ödemelerini yapılandırma yeteneği, genellikle kaynak ülke için düşük veya çift vergilendirmeme ve gelir kaybıyla sonuçlanır.

Grup içi ödemelerin asgari düzeyde vergilendirilmesini sağlamak için G20/OECD Kapsayıcı Çerçevesi (G20/OECD IF) ve Birleşmiş Milletler Uluslararası Vergi İşbirliği Uzmanlar Komitesi (UNTC) ayrı ayrı bir Vergiye Tabi Kural (STTR) geliştirmiştir. Bu, ödeme alan Devlette düşük nominal vergi oranlarına tabi olan kaynak Devletler-

den yapılan ödemelere işlemsel bazda uygulanan asgari bir vergidir.

STTR, bir vergi anlaşması uyarınca, kaynak Devletin belirli giden ödemeler üzerinde vergi haklarını devrettiği durumlarda, söz konusu gelir ödeme alan Devlette (yani ikamet edilen Devlette) belirli bir oranın altında vergilendirildiğinde (eğer vergilendirilirse) bu haklardan bazılarını geri alabilmesi gerektiği anlayışına dayanmaktadır.

Tüm anlaşmalara bir STTR dahil edilmesi, kaynak ülkelerin diğer ülke üzerinde anlaşılan asgari oranda vergilendirme yapmadığında geliri vergilendirmesine izin verecek ve (çoğunlukla gelişmekte olan) ülkelerin şu anda vergiden kaçınan geliri vergilendirmesini sağlayacaktır.

Ancak, UNTC (UN STTR) tarafından geliştirilen STTR ile G20/OECD IF (OECD STTR) tarafından geliştirilen STTR önemli şekillerde farklıdır. Ülkeler, özellikle gelişmekte olan ülkeler, bunları benimsemeden ve uygulamadan önce dikkatlice değerlendirmelidir.

G20/OECD IF üyeleri, 19 Eylül 2024'te STTR'yi yürürlüğe koymak için Çok Taraflı Aracı imzalamaya davet edildi.

Bir Komisyon olarak, BM STTR'nin, özellikle gelişmekte olan ülkeler için, hem idari hem de potansiyel ek gelir tahsilatı açısından, OECD STTR'den çok daha yararlı olduğuna inanıyoruz.

Bu nedenle, gelişmekte olan ülkelerin vergi anlaşmalarına BM STTR'yi dahil etmelerini öneriyoruz.”

● **Brezilya Federal Gelir İdaresi, grup içi hizmetlere ve peşin fiyatlandırma anlaşmalarına uygulanabilecek taslak transfer fiyatlandırması düzenlemelerini kamuoyunun görüşüne açtı.**

<https://itp.orbitax.com/taxnews/article?id=-403576fa-8125-47ff-8d02-a1489ce94dac>

Önerilen düzenlemeler, aracılık hizmetlerine uygulanabilir kar marjını kısıtlamayı amaçlıyor, fayda analizleriyle ilgili daha fazla ayrıntı içeriyor,

hizmetlerle ilgili transfer fiyatlandırması konularını ele almanın yanı sıra, aracılık hizmetlerine stopaj vergisinin uygulanmasını da kapsıyor.

Önceden fiyatlandırma anlaşmaları (APA'lar) için tamamen yeni bir dizi düzenleme önerilirken, vergi makamları tarafından daha önceki düzenlemelerde öngörülmeyen bazı sınırlamalar önerildi. RFB, Brezilya'daki tüm APA sürecini ayrıntılı olarak açıklayacak yeni bir normatif talimat öneriyor. RFB'nin kendi metninde önerildiği gibi, APA süreci, vergi mükelleflerine öngörülebilirlik ve hukuki kesinlik sunmayı amaçlayan gönüllü bir süreç olacaktır. Önerilen normatif talimatın metni, APA sürecinin, Brezilya şirketleri tarafından yürütülen kontrollü operasyonların metodolojisi ve ekonomik analizi konusunda anlaşmazlıkları önlemek için RFB ile vergi mükellefi arasında iş birliğine dayalı bir sürece izin vereceğini açıklığa kavuşturacaktır.

RFB diğer yayınlarda ve kamu etkinliklerinde ikili APA'ları tercih ettiğini ifade etmiş olsa da, önerilen düzenlemeler yalnızca tek taraflı APA'larla ilgilidir. Brezilya ile ilgili diğer ülke yetkilileri arasında bir anlaşma olmayacağı için, tek taraflı APA'lar çifte vergilendirmenin meydana gelebileceği ölçüde bir sorun olabilir.

Önerilen düzenlemelere göre, RFB kaynakların ve uzman personelin sınırlı olması nedeniyle yılda analiz için kabul edilecek maksimum APA sayısını belirleme yetkisine sahip olacaktır. RFB, APA hakkındaki sonuçlarını sunacak ve mükellef, ayarlamaları tartışma ve önerme fırsatına sahip olacaktır. RFB ve mükellef anlaşamazsa, RFB daha sonra anlaşmanın neden uygulanamaz olduğunu ayrıntılı olarak açıklayan bir belge hazırlayacaktır. Mükellef, RFB'nin kararlarına itiraz etme veya yeniden değerlendirme talebinde bulunma hakkına sahip olmayacaktır.

APA dört yıla kadar geçerli olacak ve iki yıl daha uzatılabilecek. Önerilen düzenlemeler, gerçekler geçerliyse ve RFB yetkilendirirse APA'nın

önceki değerlendirme dönemlerine uygulanmasına izin verecektir.

Önerilen düzenlemeler, APA talebi analiz süreci sırasında vergi denetimine karşı koruma veya cezaların uygulanması hakkında bilgi içermeyecektir.

● **OECD, zararlı vergi uygulamalarını ele alma konusundaki çalışmalar hakkında duyuru yayınladı.**

https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2024/08/inclusive-framework-members-make-further-progress-in-addressing-harmful-tax-practices.html?utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2005-09-24&utm_content=Read%20more&utm_term=ctp&utm_medium=email&utm_source=Adestra

[term=ctp&utm_medium=email&utm_source=Adestra](https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2024/08/inclusive-framework-members-make-further-progress-in-addressing-harmful-tax-practices.html?utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2005-09-24&utm_content=Read%20more&utm_term=ctp&utm_medium=email&utm_source=Adestra)

Duyuruya göre, “Kapsayıcı Çerçeve Üyeleri” zararlı vergi uygulamalarını ele alma konusunda daha fazla ilerleme kaydetti. Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu (FHTP) tarafından tercihli vergi rejimlerine ilişkin yapılan incelemelerin en son sonuçlarının açıklanmasıyla da kanıtlandığı üzere, ülkeler BEPS Eylem 5 kapsamındaki uluslararası standardın uygulanması yoluyla zararlı vergi uygulamalarını ele alma konusunda daha fazla ilerleme kaydetmiştir.

Forum, Mayıs 2024 toplantısında, zararlı vergi uygulamalarına ilişkin BEPS Eylem 5 asgari standardının uygulanması kapsamında altı rejime ilişkin aşağıdaki yeni sonuçlara varmıştır:

	Ülke	Rejim	Durum	Açıklama
1	Ermenistan	Serbest Bölgeler	Fikri Mülkiyet Kısmı: Kaldırıldı	Kapsam Daraltma (Ring-fencing) (Bir rejimin yerleşik vergi mükelleflerini avantajlardan yararlanmaktan mahrum bıraktığı veya rejimden yararlanan işletmenin iç piyasada faaliyet göstermesinin yasaklandığı durumlar) kaldırıldı. Temel Şartlar (Diğer) yürürlükte.
			Fikri Mülkiyet Harici Kısmı: Zararlı Değil (Değiştirildi)	Forumun takvimiyle uyumlu “Grandfathering” (vergi mükelleflerinin zararlı özelliklere sahip olabilecek bir rejimden yararlanabilmelerini ifade eden durum)
2	Bulgaristan	Navlun	Zararlı Değil	Zararlı durum yok
3	Hırvatistan	Yatırım Teşvik Kanunu	İnceleniyor	İnceleniyor
4	Hırvatistan	Navlun	Zararlı Değil	Zararlı durum yok
5	Esvatini	Serbest Bölgeler	Fikri Mülkiyet Kısmı: Kaldırıldı	Kapsam Daraltma (Ring-fencing) (Bir rejimin yerleşik vergi mükelleflerini avantajlardan yararlanmaktan mahrum bıraktığı veya rejimden yararlanan işletmenin iç piyasada faaliyet göstermesinin yasaklandığı durumlar) kaldırıldı. Temel Şartlar (Diğer) yürürlükte.
			Fikri Mülkiyet Harici Kısmı: Zararlı Değil (Değiştirildi)	Forumun takvimiyle uyumlu “Grandfathering” (vergi mükelleflerinin zararlı özelliklere sahip olabilecek bir rejimden yararlanabilmelerini ifade eden durum)
6	Hong Kong (Çin)	Uçak kiralayanlar ve uçak kiralama yöneticileri için vergi imtiyazı	Zararlı Değil	Forumun takvimiyle uyumlu “Grandfathering” (vergi mükelleflerinin zararlı özelliklere sahip olabilecek bir rejimden yararlanabilmelerini ifade eden durum)

● **Yeni anlaşma, gelişmekte olan ülkelerdeki vergi tabanlarını korumak için tasarlanan “Vergiye Tabi Olma Kuralı”’nı iletliyor.**

<https://www.oecd.org/en/about/news/press-releases/2024/09/new-treaty-advances-pillar-two-global-minimum-tax-subject-to-tax-rule-designed-to-protect-tax-bases-in-developing-countries.html>

Dokuz ülke, yeni Vergiye Tabi Olma Kuralı’nı hızla uygulamasına olanak tanıyacak yeni bir “Çok Taraflı Anlaşma” imzaladı.

Sütun İki Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR), OECD/G20 Kapsayıcı BEPS Çerçevesi üyeleri tarafından fikir birliği temelinde kabul edildi ve ayrıca kuralın hızlı ve etkili bir şekilde uygulanmasını sağlamak için Sütun 2- Vergiye Tabi Olma Kuralı’nın Uygulanmasını Kolaylaştırmak İçin Seçmeli Çok Taraflı Sözleşme’yi (STTR MLI) kabul edildi.

Vergiye Tabi Olma Kuralı, ilgili sınır ötesi ödemelerde asgari düzeyde vergilendirmeyi garanti eder ve ülkeler arasındaki vergi rejimlerindeki farklılıklar nedeniyle gelirin çok düşük oranlarda vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi durumlarını önlemek için tasarlanmıştır.

Vergiye Tabi Olma Kuralı kapsamındaki gelire %9’un altında nominal kurumlar vergisi oranları uygulayan Kapsayıcı Çerçeve üyeleri, talep edildiğinde STTR’yi, Kapsayıcı Çerçeve üyeleri olan gelişmekte olan ülkelere ikili vergi anlaşmalarına dahil etmeyi taahhüt etmiştir.

Vergiye Tabi Olma Kuralı, tanımlanmış gelir kategorilerinin STTR asgari oranı olan %9’un altında nominal vergi oranlarına tabi olduğu ve bu gelir üzerindeki yerel vergi haklarının bir anlaşma uyarınca devredildiği durumlarda ülkelerin “geri vergilendirme” yapmasına izin verir.

Vergiye Tabi Olma Kuralı, çokuluslu işletmelerin küresel asgari vergilendirmesini sağlamayı amaçlayan bir kurallar paketinin parçasıdır. STTR, bu pakette kararlaştırılan diğer kuralları

tamamlar ve onlara öncelik verir ve Kapsayıcı Çerçeve üyesi gelişmekte olan ülkelerinin vergi tabanlarını korumalarına yardımcı olmak için tasarlanmıştır.

Vergiye Tabi Olma Kuralı, STTR MLI’ye katılarak veya vergi anlaşmalarında ikili değişiklikler yaparak uygulanabilir. İmza töreni sırasında, Kapsayıcı Çerçeve’nin 19 üyesi, iç süreçler tamamlanır tamamlanmaz STTR MLI’yi imzalamak veya imzalama niyetlerini belirtmek için törene katıldı. İmza töreni, gelişmekte olan ülkeler için Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarını Ele Almak İçin İki Sütunlu Çözümün ikinci ayağının uygulanmasında önemli bir dönüm noktasını temsil ediyor.

STTR MLI’nin metni, açıklayıcı beyan, arka plan bilgileri, veri tabanı ve her imzacının ve tarafın pozisyonları <https://oe.cd/sttr-ml> adresinde mevcuttur.

● **Danimarka, AB’deki küçük işletmeler için yurtiçi hava seyahatleri için “sıfır oranlı KDV” ve muafiyet önlemleri konusundaki taslağı kamuoyunun görüşüne açtı.**

<https://hoeringsportalen.dk/Hearing/Deta-ils/68985>

Danimarka hükümeti, KDV Yasası’nda değişiklikler ve diğer bazı değişiklikleri içeren taslak mevzuatı kamuoyunun görüşüne açtı. Taslakta ana değişikliklerden biri, Danimarka’da yurtiçi hava seyahatleri için sıfır oranlı KDV’nin getirilmesi. Ayrıca, önerilen mevzuat, başlangıçta 9 Nisan 2024 tarihli 332 sayılı Kanun ile Danimarka’da uygulanan yurtdışından temin edilen tedarikler için AB küçük işletme uygulamasıyla ilgili değişiklikleri de içeriyor. Bu değişikliğe, başka bir AB üye devletinde yerleşik bir vergi mükellefinin, Danimarka’daki yıllık cirosu 50.000 DKK’yi ve AB’deki yıllık cirosu 100.000 Avro’yu aşmıyorsa Danimarka’da küçük işletmeler için KDV muafiyetinden yararlanabilmesine ilişkin hükümler de dahil. Ayrıca, Danimarka’da yerleşik küçük iş-

letmelerin, AB'deki yıllık ciroları 100.000 Avro'yu aşmıyorsa muafiyetin diğer AB üye devletlerinde uygulanmasını talep etmelerine olanak tanıyan önlemler de dahil edilmiş. Onaylanması halinde, önerilen mevzuat 1 Ocak 2025'te yürürlüğe girecek.

● **Amerikan Gelir İdaresi (IRS), “alternatif asgari kurumlar vergisi” için önerilen düzenlemeleri yayınladı**

<https://www.irs.gov/newsroom/irs-issues-proposed-regulations-for-corporate-alternative-minimum-tax>

Amerikan Gelir İdaresi, Alternatif Asgari Kurumlar Vergisi (CAMT) konusunda rehberlik sağlamak üzere önerilen düzenlemeleri yayınladı.

Enflasyonu Azaltma Yasası, 31 Aralık 2022 tarihinden sonra başlayan vergilendirilebilir yıllar için büyük şirketlerin düzeltilmiş mali tablo gelirlerine (AFSI) %15 asgari vergi uygulayan alternatif asgari kurumlar vergisini (CAMT) düzenliyor. Alternatif asgari kurumlar vergisi genellikle yıllık ortalama düzeltilmiş mali tablo gelirleri (AFSI) 1 milyar doları aşan büyük şirketler için geçerlidir.

Yeni düzenleme önergesi, düzeltilmiş mali tablo gelirlerinin belirlenmesi ve tanımlanması

için tanımlar ve genel kurallar sağlamaktadır. Ayrıca düzeltilmiş mali tablo gelirlerinin belirlenmesinde çeşitli yasal ve düzenleyici düzenlemelere ilişkin kuralları; bir şirketin alternatif asgari kurumlar vergisine tabi olup olmadığının belirlenmesini, yabancı ana şirkete bağlı çok uluslu bir grubun (FPMG) üyelerine ilişkin kuralları ve alternatif asgari kurumlar vergisi yabancı vergi indiriminin belirlenmesini de içerir. Ek olarak, önerilen düzenlemeler alternatif asgari kurumlar vergisinin konsolide kurumlar vergisi beyanamesi veren bağlı şirketlere uygulanmasını ele almaktadır.

IRS daha önce alternatif asgari kurumlar vergisi konusunda geçici rehberlik sağlamak üzere 2023-07 sayılı Bildirim, 2023-20 sayılı Bildirim, 2023-64 sayılı Bildirim ve 2024-10 sayılı Bildirimi yayınlamıştı. Son yayınlanan düzenleme önerisi, bu geçici rehberliği kapsayan kuralları içermektedir.

Ayrıca IRS, bir şirketin 31 Aralık 2023'ten sonra ve 1 Ocak 2025'ten önce başlayan bir vergilendirilebilir yıl için alternatif asgari kurumlar vergisi ile ilgili olarak tahmini vergi ödememesine ilişkin cezadan vazgeçtiğine ilişkin 2024-66 Bildirimini yayınladı.



ÖZELGE VE YARGI KARARI ÖZETLERİ

HAZIRLAYAN**Çağlar DOĞAN**

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

**ÖZELGE VE
YARGI KARARI ÖZETLERİ****Özelge Özetleri**

Konu: Kira Garantili Kira Sözleşmesi ile daire sahibine ödenen kiranın vergilendirilmesi hk.

Özelgeyi Veren İdare: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Özelgenin Tarih ve Sayısı: 14.06.2024 – 62030549-120[94-2019/1624]-807248

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ikamet amaçlı binaların inşaatı işi ile iştigal ettiniz, satışların artırılması amacıyla kira garantili satış sözleşmesi yaptığınız, bu sözleşme kapsamında gayrimenkul alanlara 3 yıl boyunca kira garantisi verdiğiniz, bununla birlikte satın alınan gayrimenkullere kiracı bulduğunuz, bulunan kiracı ile gayrimenkul sahibi arasında kira sözleşmesi yapıldığı ve kiracının kiralama bedelini gayrimenkul sahibine ödediği, yapılan kira sözleşmesi bedelinin şirketiniz tarafından yapılan kira taahhüdünün altında olması halinde farkın yine gayrimenkul sahibine şirketiniz tarafından ödendiği belirtilerek, kira garantili kira sözleşmesi kapsamında gayrimenkulün boş olması halinde taahhüt edilmiş tutarın tamamı üzerinden yapılan ödemelerden veya gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde kira bedeli ile taahhüt edilen tutar arasındaki fark

için yapılan ödemelerden kira stopajı yapıp yapılmayacağı, söz konusu ödemelerin kurumlar vergisi açısından gider yazılıp yazılmayacağı, katma değer vergisine tabi olup olmadığı ve ödemelerin nasıl belgelendirileceği hususlarında bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

**1-GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ
KANUNLARI YÖNÜNDEN:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş; 38 inci maddesinin birinci fıkrasında da,

“Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;

İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tesbit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.”

hükümüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 40'inci maddesinde ise safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, anılan maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu giderlerin kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacı ile yapılmış olması, yapılan giderin karşılığında sabit kıymet iktisap edilmiş olmaması, yapılan giderin iktisadi işletmenin maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerden olmaması gerekmektedir. Genel olarak; kirtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, su ve telefon giderleri, işyeri, araç vb. giderleri, yapılan işle orantılı temsil ve ağırlama giderleri, gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen sabit kıymetlerin normal bakım ve onarım giderleri, sigorta giderleri, finansman giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, reklam giderleri, yurt dışındaki kişilere ödenen komisyonlar, ayıplı ürün iadesi ve komisyon giderleri bu tür giderlerdendir.

Bu hükümlere göre, şirketiniz tarafından satışlarınızı artırmak amacıyla, şirketiniz ile daire satışı yaptığınız müşterileriniz arasındaki kira garantili satış sözleşmesi gereğince, satışını yaptığınız ve müşterilerinize ait olan dairelerin kiraya verilemediği durumlarda şirketiniz tarafından daire sahiplerine ödenecek olan kira tutarının veya gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde ki-

ra bedeli ile taahhüt edilen tutar arasındaki fark için yapılan ödemelerin ispat edici mahiyetteki belgelerle tevsik edilmesi halinde, pazarlama ve satış gideri olarak kabul edilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Anılan Kanunun 70'inci maddesinde; aynı maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu, söz konusu mal ve hakların ticari veya zirai bir işleme dahil bulunduğu takdirde bunların iratlarının ticari veya zirai kazancın tespitinde müteallik hükümlere göre hesaplanacağı, hüküm altına alınmıştır.

Adı geçen Kanunun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında da; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolaşısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hükümüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun; “Toplama yapılmayan haller” başlıklı 86'ncı maddesinde ise;

“Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

...

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (310 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılı için 2.600 TL.) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

...”

hükümü yer almaktadır.

Mezkûr Kanunun 94'üncü maddesinde de; maddenin birinci fıkrasında sayılanların, yine söz konusu maddede bentler halinde sayılan ödeme-

leri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan; özelge talep formu ekinde yer alan "...”nün incelenmesi neticesinde; protokol ile gayrimenkulün tüm kiralama yetkisinin şirketlerine veya şirketlerinin belirlediği kiralama şirketine ait olduğu, söz konusu gayrimenkulün kiralanamaması durumunda 3 yıl süreli olarak şirketlerinin, aylık kira ödemesi yapmayı taahhüt ettiği ve kira garantisinin stopaj dahil olduğu ile gayrimenkul sahibinin protokol konusu taşınmazı garanti süresi boyunca kullanmayacağını kabul ettiği anlaşılmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; gayrimenkul kiralama işlemine dayanmayan, esas itibarıyla şirketinizce, gayrimenkul satış ve pazarlama stratejisi kapsamında öngörülen ödemeler nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamakta olup; kira garantili satış sözleşmesi ile taahhüt edilen ve özü itibarıyla kiralama işlemine dayanmayan ancak, kira gelirlerinin tazmini niteliğinde olan söz konusu ödemelerin, tarafına ödeme yapılanlar yönünden Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup, anılan Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (d) alt bendinde belirtilen, "tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratları"na ilişkin ilgili takvim yılları bakımından beyan hadlerinin aşılması durumunda, söz konusu ödemelerin, tarafına ödeme yapılanlarca menkul sermaye iradı olarak yıllık gelir vergisi beyanması ile beyan edilmesi gerekmektedir.

2-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasındaki "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan

ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü uyarınca vergi sistemimiz mükelleflerin mal teslimi, hizmet ifası ve diğer muameleler sebebiyle bir vesika düzenlemesini benimsemiş olup, söz konusu işlemlerin, esas itibarıyla, mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun;

- 229 uncu maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu,

- 231/5 inci maddesinde, faturanın mal teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç

- 232 nci maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde olduğu, bu sayılanlar dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 liradan (2020 yılı için 1.400.-TL'yi) geçmesi veya bedeli söz konusu tutardan az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesinin mecburi olduğu,

- 234 üncü maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldık-

ları emtia içinde tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulasının vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu

hükme bağlanmıştır.

Bunun yanı sıra, fatura tahakkuka ilişkin bir belge olduğundan düzenlenmesi bedelin ödenmesine değil, malın teslimine veya hizmetin ifasına bağlı olup, kiralama şeklindeki hizmet ifalasında vergiyi doğuran olay hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir.

Buna göre, şirketiniz tarafından satılan dairelerin sahiplerine verilen kira garantisi kapsamında; dairenin boş kalması veya daire sahipleri tarafından garanti kira tutarından daha düşük tutar üzerinden kiraya verilmesi hallerinde, garanti kira bedelinin tamamının veya bir kısmının şirketinizce daire sahibine ödeme yapılması durumunda, ödeme yapılan kişinin 213 sayılı Kanununun 232 nci maddesinde belirtilen ve fatura düzenleme yükümlülüğü bulunanlardan olması durumunda bu kişilerce şirketiniz adına fatura düzenlenmesi, belirtilen bu kişiler dışında kalan kişilerden olması durumunda ise şirketinizce gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

3-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zırai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu,

- 20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu ve bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, kira garantili satış sözleşmesi çerçevesinde gayrimenkulün boş olması halinde Şirketinizce karşı tarafa ödeneceği taahhüt edilen tutar ile gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde kira bedeli ile taahhüt edilen tutar arasındaki fark için yapılan ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden KDV’nin konusuna girmemektedir.”

Konu: Sağlık Kurumlarına verilen uzmanlık (Hekimlik) hizmeti hk.

Özelgeyi Veren İdare: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Özelgenin Tarih ve Sayısı: 24.04.2024 - E-62030549-120[65-2022]-530063

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ile hastaneler arasında yapılan sözleşmeler gereğince, şirket ortağı ve müdürü olarak tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olarak hizmet verdiğiniz ve söz konusu hizmet karşılığında, limited şirket tarafından sağlık sunucularına fatura düzenlendiği belirtilerek, şirket ortağı olarak ayrıca serbest meslek yönünden mükellefiyet tesis ettirip ettirmeyeceğiniz hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

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

...”;

- “İşverenin tarifi” başlıklı 62 inci maddesinde, “*İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve*

talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.

...”,

- “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 olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

...”,

- “Serbest meslek erbabı” başlıklı 66 ncı maddesinde, “Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.

Bu maddenin uygulanmasında:

...

6. 5510 sayılı Kanunun ek 10 uncu maddesi uyarınca anılan Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında; sigortalı sayılan hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler;

Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun;

- “Sigortalı sayılanlar” başlıklı 4 üncü maddesinde, “Bu Kanunun kısa ve uzun vadeli sigorta kolları uygulaması bakımından;

a) Hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar,

b) Köy ve mahalle muhtarları ile hizmet akdi-ne bağlı olmaksızın kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlardan ise;

1) Ticarî kazanç veya serbest meslek kazancı nedeniyle gerçek veya basit usûlde gelir vergisi mükellefi olanlar,

2) Gelir vergisinden muaf olup, esnaf ve sanatkâr siciline kayıtlı olanlar,

...

sigortalı sayılırlar.”,

- Ek 10 uncu maddesinde, “..

Şirket ortağı olan veya mesleğini serbest olarak icra eden hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler, özel hukuk kişileri ve/veya vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşları bünyesinde hizmet vermeleri hâlinde sözleşmelerinde aksine bir hüküm bulunmadıkça bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı sayılır. Ancak, bu maddenin yayımı tarihinden önce 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı olarak çalışılan sürelerle ilişkin haklar saklıdır.”

hükmü yer almaktadır.

Şirket ortağı olan veya mesleğini serbest olarak icra eden hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler, özel hukuk kişileri ve/veya vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşları bünyesinde hizmet vermeleri hâlinde sözleşmelerinde aksine bir hüküm bulunmadıkça, 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı sayılırlar ve elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergiye tabi tutulur.

Buna göre, ... tek ortağı ve müdürü olarak görev yaptığınız, sağlık kurumlarına verdiğiniz hekimlik hizmetinin kendi adınıza değil şirket adına verildiği ve karşılığında şirket tarafından fatura düzenlendiği ve hastaneler ile aranızda bir hizmet sözleşmesi bulunmadığı görüldüğünden, elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmeyecek, şirket bünyesinde yapılan hekimlik faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazanç kurum kazancı olarak vergilendirilecek ve ayrıca adınıza serbest meslek kazancı yönünden gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.”

Konu: Gayrimenkul alım satım faaliyetinde bulunan şirketin, bu işe aracılık eden vergi mükellefiyeti olmayan kişilere yaptığı komisyon ödemesi hk.

Özelgeyi Veren İdare: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Özelgenin Tarih ve Sayısı: 04.01.2024 - E-62030549-120-17710

“İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, şirketinizin gayrimenkul alım satım ve komisyonculuk faaliyetinde bulunduğu, bu işler için vergi mükellefiyeti bulunmayan kişilerden aracılık hizmeti aldığı ve karşılığında gider pusulası düzenlediği, bu kapsamda vergi mükellefiyeti bulunmayan araçlara yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi ve katma değer vergisi (KDV) tevkifatı yapıp yapılmayacağı, ödeme yapılan araçlar tarafından işin sürekli hale getirilmesi durumunda mükellefiyetin söz konusu olup olmayacağı ile gider pusulası düzenlenmesinde bir sınırın bulunup bulunmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 nci maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinde sayılan giderlerin indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- 37 nci maddesinde, “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.” hükmüne,

- 61 inci maddesinde, “Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine 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 olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.» hükmüne,

- 82 nci maddesinde, “Vergiye tâbi arzi kazançlar şunlardır:

1. Arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar. ...” hükmüne,

- 94 üncü maddesinde, “Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî 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, ...” hükmüne,

yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar uyarınca,

- Şirketinizin hizmet aldığı kişilerin hizmet akdi ile şirkete tabi ve bağlı olarak çalışmalarını halinde, adı geçenlere yapılan ödemelerin “ücret” olarak değerlendirilmesi ve 193 sayılı Kanunun

61, 94, 96, 103 ve 104 üncü madde hükümleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirilmesi,

- Söz konusu faaliyetin adı geçenlerce kazanç sağlama amacıyla ve devamlılık arz etmeyecek şekilde yapılması halinde elde edilen kazançların "arizi ticari kazanç" olarak değerlendirilmesi ve yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılması,

- Faaliyetin, kazanç sağlama amacıyla ve devamlılık arz edecek şekilde sürekli yapılması halinde, bu işin ticari faaliyet olarak değerlendirilerek bu kişiler adına gerçek usulde ticari kazanç mükellefiyeti tesis edilmesi ve bu kapsamda yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılmaması gerekmektedir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

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

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

- 229 uncu maddesinde, "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.",

- 232 nci maddesinde, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5. Vergiden muaf esnafa. Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.",

- 234 üncü maddesinde, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.

Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır.

İkinci fıkrada belirtilen bilgileri ihtiva etmeleri kaydıyla;

a) Malın veya hizmetin bedelinin, dördüncü fıkrada belirtilen süre dâhilinde satıcıya; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan banka, 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

b) 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında satın alınan malların gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara iade edilmesinde, 6502 sayılı Kanun uyarınca iade edilecek tutarların, (a) bendinde yer alan kurumlar aracılığıyla iadesinde bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

c) Bu Kanuna göre belge düzenleme zorunluluğu bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının, tabi oldukları ilgili mevzuat dâhilinde, yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgeler, gider pusulası yerine geçer.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”,

- 238 inci maddesinde, “İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar...”

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre;

- Vergi mükellefiyeti bulunmayan kişilerden (213 sayılı Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan) alınan aracılık hizmeti karşılığında gider pusulası düzenlemeniz gerekmele birlikte, bunlardan 1/11/2021 tarihinden itibaren gerçekleştirilen hizmet alımlarınıza ait bedelin banka, 6493 sayılı Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya PTT A.Ş. aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler (dekont, makbuz vb) gider pusulası yerine geçen belge olarak kabul edileceğinden, bu durumda ayrıca gider pusulası düzenleme zorunluluğunuz bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, bahse konu kurumlar tarafından düzenlenen belgelerin 1/11/2021 tarihinden itibaren gerçekleştirilen hizmet alımlarınızda gider pusulası yerine geçen belge olarak kabul edilebilmesi için; vergi mükellefi olmayan kişilere yapılan ödemenin hizmet alımından itibaren yedi gün içerisinde banka, 6493 sayılı Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya

PTT A.Ş. aracılığıyla yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen belgelerin de mezkûr Kanunun 234 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen bilgileri ihtiva edecek şekilde düzenlenmesi icap etmektedir. Aksi halde, bahse konu kurumlar tarafından düzenlenen belgelerin, vergi mükellefiyeti bulunmayan kişilerden yaptığınız hizmet alımlarınıza ilişkin yasal kayıtlarınızın tevsikinde gider pusulası yerine tevsik edici belge olarak kullanılması mümkün bulunmamakta olup, bu durumda gider pusulası düzenleme yükümlülüğünüzün bulunduğu ve hizmet alımından itibaren yedi gün içerisinde düzenlenmemiş olması halinde mezkûr Kanunun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde hakkınızda işlem tesis edileceği tabiidir.

Ayrıca, Kanunun 234 üncü maddesinde, gider pusulasında yer alacak bedele ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır.

- Şirketinizin gayrimenkul alım satım faaliyetine aracılık eden kişilere yaptığınız ödemelerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ücret kapsamında değerlendirilmesi halinde, bu ödemeler için ücret bordrosu düzenlemeniz gerekecektir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 maddesinde, Türkiye’de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu, ikinci fıkrasında bu faaliyetlerin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği,

- 4/1 inci maddesinde; hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak,

temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek şeklinde gerçekleştirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Şirketinize aracılık hizmeti veren kişilerin, bu işi süreklilik arz edecek şekilde yürütmesi halinde bu kişilerin elde ettiği gelir ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden verilen aracılık hizmeti 3065 sayılı Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi tutulacaktır. Aracılık hizmeti veren kişilerin bu hizmetinin arızı ticari kazanç olarak değerlendirilmesi halinde ise verilen bu hizmet KDV'nin konusuna girmeyecektir."

Yargı Kararı Özetleri

Konu: Tevkifat yükümlülüğünden kaçınmak amacıyla sahte belge kullanmak ve tekerrür hk.

Karar Veren İdare: Danıştay 9. Daire

Kararı Tarihi: 10.01.2024

Esas No: 2023/4264

Karar No: 2024/43

"TEMYİZ EDENLER : 1-(DAVACI) ... Metal Döküm Geri Dönüşüm Otomotiv

Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi

2-(DAVALI) ... Vergi Dairesi Başkanlığı

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

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı şirket adına, bir kısım hurda alımlarının, tevkifat yükümlülüğünden kaçınmak amacıyla sahte fatura ile belgelendirildiği yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak, 2016/Ocak-Haziran, Temmuz-Eylül ve Ekim- Aralık dönemleri için re'sen tarh edilen gelir (stopaj) vergisi ve tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle üç kat kesilen vergi ziyai cezası ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesinin ...tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla; davacının 2016 yılında faturalarını kullandığı ... Turizm Yatırım Anonim Şirketi, ... Saç Metal Otomotiv İnşaat Makina Hafriyat San. ve Tic. Ltd. Şti. ile ... Geri Dönüşüm Metal Plastik İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarında yer verilen tespitlerin değerlendirilmesinden, söz konusu şirketler tarafından davacıya düzenlenen faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayalı olmayan sahte faturalar olduğunun anlaşıldığı ve bu nedenle davacı adına esnaf muafiyeti bulunan kişilerden yaptığı hurda alımlarının bir kısmına belge düzenlemeyerek ve bu alımlarını anılan şirketlere ait faturalar ile belgelendirerek tevkifat yükümlülüğünden kaçındığı yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık görülmediği, tekerrür uygulamasına dayanak olarak gösterilen vergi ziyai cezası 2014/Ekim-Aralık dönemi için kesilen ve 10/09/2015 tarihinde tebliğ edilerek kesinleşen ceza olduğu ve ilgili yıl için uygulanabileceğinden, dava konusu vergi ziyai cezasına tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle artırılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesinin uygulanmasını gerekli kılan koşulların varlığı, ceza gerektiren eylem ve eylemle fail arasındaki bağlantı açıklıkla saptanmadan ve özel usulsüzlük eylemi bütün unsurlarıyla ortaya konulmadan kesilen özel usulsüzlük cezasının hukuka aykırı olduğu sonucuna varıldığı gerekçesiyle, davanın kısmen kabulüne kısmen reddine, dava konusu özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:Vergi Mahkemesi kararının dava konusu üç kat vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisi ile özel usulsüzlük cezasına yönelik taraflarca dilekçelerde ileri sürülen temyiz sebeplerinin kararın bu kısmının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte olmadığı, dava

konusu vergi ziyai cezalarının tekerrür hükümleri uyarınca artırılan kısımları bakımından ise, davalı idarece dava konusu vergi ziyai cezasına tekerrür uygulamasının dayanağı olarak 2014/Ekim-Aralık dönemi için kesilen vergi ziyai cezası gösterilmiş olup söz konusu cezanın 10/09/2015 tarihinde tebliğ edilerek aynı yıl içerisinde kesinleştiği, tekerrüre esas alınan ceza miktarının ise 102,04-TL olduğu görüldüğünden, dava konusu vergi ziyai cezalarına uygulanan artırımın tekerrüre esas alınan ceza miktarı olan 102,04-TL'lik kısmında hukuka aykırılık, bu miktarı aşan aşan kısımlarında ise hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle, davalı istinaf başvurusunun reddine, davacı istinaf başvurusunun kısmen reddine, kısmen kabulüne, Vergi Mahkemesi kararının vergi ziyai cezalarına uygulanan artırımın tekerrüre esas alınan ceza miktarı olan 102,04-TL'yi aşan kısımlarının kaldırılmasına karar verilmiştir.

TEMİZ EDENLERİN İDDİALARI:

DAVACININ İDDİALARI: Faaliyetinin gerçek olduğunun ticari icaplara uygun şekilde belge ve bilgi ile ispat edilebileceği, işlemlerinin niteliğine, stok durumuna, sermaye ve ödeme kapasitesine göre değerlendirme yapılması gerektiği, ödemelerinin büyük kısmının müşteri çekleri ve bankalar aracılığıyla gerçekleştirildiği, sadece sahte olduğu iddia edilen faturaları düzenleyen şirketlerle ilgili yapılan tespitlerin sahte fatura kullanıldığını ispata yeterli olmadığı iddiasıyla kararın aleyhe olan kısmının bozulması istenilmektedir.

DAVALININ İDDİALARI: Davacı adına yapılan işlemlerde hukuka aykırılık bulunmadığı, 7338 sayılı Kanun'un 62. maddesinin yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtildiğinden, tekerrür hükümlerinin uygulanmasında yürürlükteki kanun hükümlerinin uygulanmasının doğru olduğu iddiasıyla kararın aleyhe olan kısmının bozulması istenilmektedir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'IN DÜŞÜNCESİ: Davacı temyiz isteminin kabulü ile dava konusu

üç kat vergi ziyai cezaları yönünden verilen ret kararının kaldırılarak davanın kabulü ve dava konusu diğer kısımlara yöneltilen temyiz istemlerinin ise bu nedenle reddi gerektiği düşünülmektedir.

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY:

Davacı şirket adına, bir kısım hurda alımlarının, tevkifat yükümlülüğünden kaçınmak amacıyla sahte fatura ile belgelendirildiği yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak, 2016/Ocak-Haziran, Temmuz-Eylül ve Ekim-Aralık dönemleri için re'sen tarh edilen gelir (stopaj) vergisi ve tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle üç kat kesilen vergi ziyai cezası ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istenilmektedir.

İLGİLİ MEVZUAT:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/b. maddesinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, 11. maddesinde; yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların verginin tam olarak kesilip ödenmesi ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları; bu sorumluluğun, ödenen vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmayacağı belirtilmiş; 30/1. maddesinde; re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi inceleme yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanarak, 134. maddesinde de vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğrulu-

ğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. 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 çiftçilerin, bu maddenin alt bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları, maddenin ikinci fıkrasının 13-b bendinde; esnaf muafılığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden hurda mal alımları için %2 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği (12/01/2009 tarih ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca), 107. maddesinin birinci fıkrasının 3. bendinde; verginin tevkifiyle alınması halinde mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanların tarhiyata muhatap olacağı, kurala bağlanmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizden bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde mümkündür.

Bölge İdare Mahkemesi kararının, özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrası usul ve hukuka uygun olup, davalı idare tarafından ileri sürülen temyiz nedenleri kararın belirtilen hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının, 2016/ Ocak-Haziran, Temmuz-Eylül ve Ekim- Aralık dönemleri için ... Turizm Yatırım Anonim Şirketi, ... Saç Metal Otomotiv İnşaat Makina Hafriyat

San. ve Tic. Ltd. Şti. ile ... Geri Dönüşüm Metal Plastik İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nden alınan faturalar nedeniyle re'sen tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisine ilişkin kısmına ve vergi ziyai cezalarına uygulanan artırımın tekerrüre esas alınan ceza miktarı olan 102,04-TL'lik kısmına yönelik davacı tarafından ileri sürülen temyiz iddialarının incelenmesi-ne gelince;

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesinden, vergi tevkifatı yapmak zorunda olan mükelleflerin esnaf muafılığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden hurda mal alımları için %2 oranında gelir vergisi kesintisi yapmaları gerekli olup, vergilendirme işlemi yapılırken Kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek, muamelenin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerekmektedir.

Olayda, hurda ticareti yapan davacının gelir vergisi kesintisi yapma sorumluluğu, alımlarını, yasada belirtilenlerden yapması koşulunun gerçekleşmesine bağlı olup bu yönde yapılmış bir tespit bulunmadığından, davacı şirket adına re'sen tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisinin ... Turizm Yatırım Anonim Şirketi, ... Saç Metal Otomotiv İnşaat Makina Hafriyat San. ve Tic. Ltd. Şti. ile ... Geri Dönüşüm Metal Plastik İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi tarafından düzenlenen faturalardan kaynaklanan üç kat vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisi ile vergi ziyai cezalarına uygulanan artırımın teker-rüre esas alınan ceza miktarı olan 102,04-TL'lik kısmı yönünden davayı reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararının bu kısmında hukuki isabet görülmemiştir.

Öte yandan Bölge İdare Mahkemesi kararının; davacı şirket adına, kesilen vergi ziyai cezalarına uygulanan tekerrür hükümlerinin 102,04 TL'yi aşan kısmı yönünden davanın kabulüne yönelik

hüküm fıkrasına yöneltilen davalı temyiz isteminin yukarıda belirtilen gerekçeyle reddi gerekmektedir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Davacının temyiz isteminin kabulüne, davalının temyiz isteminin kısmen reddine, kısmen gerekçeli reddine,

2. ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının davacı şirket adına re'sen tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisi ve vergi ziyai cezalarına uygulanan artırımın tekerrüre esas alınan ceza miktarı olan 102,04-TL'lik kısmının BOZULMASINA, özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmının ONANMASINA, vergi ziyai cezalarına uygulanan tekerrür hükümlerinin 102,04 TL'yi aşan kısmının ise yukarıda belirtilen gerekçeyle ONANMASINA,

3. Bozulan kısım hakkında yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesine gönderilmesine, 11/01/2024 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi."

Konu: Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin (Seri No:1) 11.13. Finansman gider kısıtlaması bölümünün iptaline ilişkin talep hk.

Karar Veren İdare: Danıştay 3. Daire

Kararı Tarihi: 29.04.2024

Esas No : 2023/3126

Karar No : 2024/2438

"TEMYİZ EDEN (DAVACI) : ... Anonim Şirketi
KARŞI TARAF (DAVALI) : 1- ... Bakanlığı/ANKARA

2-... Vergi Dairesi Başkanlığı

DAVANIN KONUSU : Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'ne, 25/05/2021 tarih ve 31491 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:18) ile

eklenen "11.13. Finansman gider kısıtlaması" başlıklı kısmında yer alan "Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kullanmış olup bu kararda 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir" bölümünün iptali ile 2021 yılı kurumlar vergisi tahakkukunun ihtirazi kayda konu kısmının kaldırılması ve ödenen tutarın faiziyle birlikte iadesi istemine ilişkindir.

DAVACININ İDDİALARI : Dava konusu tebliğin Resmî Gazete'de yayımlanmasından önce yapılan borçlanmalar nedeniyle katlanılan finansman giderinin kısıtlama kapsamında olmaması gerektiği, aksi durumun kazanılmış hakların korunması ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırılık teşkil edeceği, mülkiyet hakkı bağlamında da öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil ettiği belirtilerek "11.13. Finansman gider kısıtlaması" başlıklı kısmının "Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kullanmış olup bu kararda 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir" bölümü ile 2021 yılı kurumlar vergisi tahakkukunun ihtirazi kayda konu kısmının hukuka aykırı olduğu ileri sürülmektedir.

DAVALI ... BAKANLIĞI'NIN SAVUNMASI: İdarenin kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemlerine karşı iptal davası açılabileceği, idari davaya konu olabilecek düzenleyici bir işlem den söz edilebilmesi için o işlemin, genel ve objektif kurallar koyan nitelikte olması gerektiği, Kanunun yürürlük maddesinde açıkça ifade edildiği

üzere, 2013 yılı itibariyle finansman gider kısıtlaması uygulamasının mevzuata dahil olduğu ancak Cumhurbaşkanlığı Kararı yayımlanana kadar kurumlar tarafından bu kısıtlamanın uygulanmadığı, bir başka deyişle 2013 yılı itibariyle finansman gider kısıtlamasının uygulanacağını tüm mükelleflerce bilindiği, Cumhurbaşkanının maddede belirtilen yetkisini 04/02/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 03/02/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kullandığı, bu Kararda 01/01/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilemeyeceğinin belirtildiği, böylece finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenlemenin 01/01/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiği, 2021 yılından itibaren sağlanan finansman hizmetleri veya akdedilen kredi sözleşmeleri nedeniyle oluşan finansman giderlerinin 01/01/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınması gerektiği, bu bağlamda Anayasa ile verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan kanunun ve buna istinaden yürürlüğe konulan tebliğin hukuka aykırı olmadığı ve normlar hiyerarşisine aykırı işlem tesis edildiği iddialarının yasal dayanaktan yoksun mesnetsiz olduğundan söz konusu tebliğin ve tahakkuk işleminin hukuka uygun olduğu savunulmaktadır.

DAVALI ... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI'NIN SAVUNMASI: Davacı tarafından 2021 yılı kurumlar vergisinin 26/04/2022 tarihinde ihtirazi kayıtla verildiği, söz konusu beyannameye ilişkin dava açma süresinin 15 gün olduğu, bu süre geçirildikten sonra dava açıldığından tebliğin iptaline yönelik kısmının süre aşımı yönünden reddi gerektiği, 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sının "Vergi Ödevi" başlığında düzenlenen 73. maddesinin dördüncü fıkrasında "Ver-

gi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir." hükmüne yer verildiği, Anayasa'da verilen yetkiye dayanılarak Resmi Gazetede Yayımlanan 03/02/2021 Tarih 3490 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenleme yapıldığı, dava dilekçesinde, tebliğin geriye yürütüldüğünden bahsedilmiş ise de yapılan düzenlemede finansman gider kısıtlaması uygulamasının 2021 yılının birinci geçici vergilendirme dönemine uygulanacağını açıkça düzenlendiği, dönem sonu itibarıyla kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, 01/01/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklara ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 01/01/2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi tutulacağı, öte yandan, 01/01/2021 tarihinden önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk ve dönemsel ilkeleri gereği 2020 ve önceki yıllarda kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olan finansman giderlerinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmasının söz konusu olmayacağı, 2021 yılında yapılan değişiklikte henüz vergilendirilmemiş, beyanname verilmemiş, 2021 dönem beyanname 2022 döneminde verilip, ödenecek olan vergilerin hukuki güvenlik ve geriye yürümezlik ilkeleri açısından değerlendirilmesinin mümkün olmadığı, bu bağlamda Anayasa ile verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan kanunun ve buna istinaden yürürlüğe konulan tebliğin hukuka aykırı olmadığı ve normlar hiyerarşisine aykırı işlem tesis edildiği iddialarının yasal dayanaktan yoksun mesnetsiz olduğundan söz konusu tebliğin ve tahakkuk işleminin hukuka uygun olduğu savunulmaktadır.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ : ...

DÜŞÜNCESİ : İlgili Kanun maddelerinin Ha-

zine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği hak ve yetki kapsamında, kanunun uygulamasında izlenilmesi gereken yolu gösteren ve üst hukuk normlarına aykırılık teşkil etmeyen dava konusu düzenleme ile tahakkuk işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

DANIŞTAY SAVCISI DÜŞÜNCESİ :

Dava, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına 25/05/2021 tarih ve 31491 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 18)'in 1. maddesi ile (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No:1)'nin "11. Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı bölümünün "11.12. Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler" alt başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere eklenen "11.13. Finansman gider kısıtlaması" başlıklı alt bölümünün üçüncü fıkrasında yer alan; "Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kullanmış olup bu Kararda 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir" ibaresinin iptali ile 2021 yılı öncesinde kullanılan banka kredileri nedeniyle gelir tablosuna intikal eden faiz giderinin kısıtlamaya tabi tutulmaması gerektiği ihtirazi kaydıyla ödenen kurumlar vergisi tutarının ödeme tarihinden itibaren işletilecek faiziyle iadesi istemiyle açılmıştır.

Davalı idarenin usule ilişkin iddiaları yerinde görülmemiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. maddesinin üçüncü fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı; dördüncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirim-

leriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği kurala bağlanmış, 21/01/2017 tarih ve 6771 sayılı Kanununun 16. maddesiyle, 73. maddenin dördüncü fıkrasında yer alan "Bakanlar Kuruluna" ibaresi, "Cumhurbaşkanına" olarak değiştirilmiştir. Bu düzenleme ile maddede belirtilen halde yürütme organına devredilen yetki dışında kamu gücüne dayalı bütün yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk, "verginin kanuniliği" ilkesi olarak tanımlanmakta olup bu ilke uyarınca verginin yükümlüsü, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, muafiyet ve istisna gibi vergilendirmenin temel öğelerinin kanun ile belirlenmesi gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesinin birçok kararında da vurgulandığı üzere; Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında benimsenen bu ilke uyarınca, idarenin takdir yetkisine dayalı uygulamalarının sınırlandırılması amacıyla, vergi yasalarında, vergiyi doğuran olay; matrah; oran; tarh; tahakkuk; tahsil; yaptırım; zamanaşımı; muafiyet ve istisna gibi vergilendirmenin temel öğelerinin kanun ile belirlenmesi zorunludur. Ancak, vergilendirme ile ilgili bütün hususların kanunla kurala bağlanmasının olanaklı bulunmadığı usule ve tekniğe ilişkin konularda, vergi idaresinin etkin ve verimli bir şekilde işlemlerini sağlamak amacıyla yasa organı tarafından, yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapma yetkisi verilmesi mümkündür.

Anayasanın 124. maddesinde, kamu tüzel kişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla düzenleme yetkisinin bulunduğu kurala bağlanmıştır. İdarenin düzenleme yetkisini kanunlar çerçevesinde ve kanunlara uygun olarak kullanması gereklidir. Bir alanın kanunla düzenlenmiş olması, idarenin düzenleme yet-

kisini kullanabilmesinin ön koşuludur. Kanunla düzenlenmiş bir hususta normlar hiyerarşisi içerisinde üst norma aykırı olmayan ve Kanun hükümlerinin uygulamasına açıklık getiren yönetmelik, tebliğ ve genelgeler, idarenin takdir yetkisinin objektifleştirilmesine hizmet eder. Dolayısıyla, yürütülen kamu hizmetinin ve tesis edilen işlemlerin nesnelleştirilmesiyle ilgililerine hukuki güvence sağlayan genel tebliğ hükümlerinin uygulanacağı tabiidir. Ancak, hiyerarşik sıralamada daha altta yer alan genel tebliğlerin, kendisinden üstte bulunan kanun ve yönetmelik hükümlerine aykırı hükümler içermeyeceği, başka bir deyişle alt norm niteliğindeki düzenleyici işlemlerin, bir hakkın kullanımını üst normlarda öngörülme-yen bir şekilde daraltamayacağı veya kısıtlayamayacağı açıktır.

Bu açıklamalar ışığında, Hazine ve Maliye Bakanlığının Tebliğ ile öngördüğü dava konusu düzenlemenin kendisine Kanunla verilen usul ve esasları düzenleme yetkisi kapsamında olup olmadığı hususunun irdelenmesi gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11. maddesinde, kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyecek giderler bentler halinde sayılmış; 15/06/2012 gün ve 28324 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 01/01/2013 tarihinde yürürlüğe giren 37. maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 11. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi ile, "Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının

%10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı" kanunen kabul edilmeyen giderler arasına alınmış; belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

04/02/2021 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Kararın 2. maddesinde; "13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi hükümlerine göre, kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unun kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmez " düzenlemesi yapılmış; 3. maddesinde ise bu Kararın, 01/01/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği öngörülmüş, 4. maddesinde, bu Kararın hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanının yürüteceği düzenlenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca, Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer verilen kural ile verilen yetkiye dayanılarak, 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Kararın 2. maddesi ile öngörülen düzenlemeden sonra yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 18)'in 1. maddesi ile, finansman giderlerinin kısıtlamaya tabi tutulacak kısmının hesaplanmasına dair usul ve esaslara ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'ne "11.13.Finansman gider kısıtlaması" başlıklı alt bölümün eklendiği, bölümün üçüncü

fıkrasında yer alan ibarenin iptali istemiyle dava açıldığı anlaşılmaktadır.

Tebliğde yer verilen düzenlemelere göre finansman giderlerinin 01/01/2021 tarihinden itibaren kesinleşen kısımlarının gider kısıtlaması kapsamında bulunduğu anlaşılmaktadır. Finansman giderlerinin kesinleşmesinde esas alınan bu tarih, 03/02/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirlenmiş ve Kararın 01/01/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Bu itibarla, davaya konu yapılan düzenlemede 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında belirlenen tarihin esas alındığı anlaşılmaktadır.

5520 sayılı Kanununun 11. maddesinin birinci fıkrasına 6322 sayılı Kanununun 37. maddesi ile eklenen ve 01/01/2013 tarihinde yürürlüğe giren (i) bendi ile verilen yetkiye dayanılarak ve konusu ile sınırları belirlenerek her takvim yılı başında, Cumhurbaşkanınca belirli bir oranın belirlenmesi ihtimali ve beklentisi bulunduğu kabul edilmesinin makul ve mantıklı sayılabileceği bir konuda, bu oranın Kanununun yürürlük tarihinden çok sonra belirlenmiş olmasının, mükellefler açısından öngörülemez ya da objektif olarak tahmin edilebilecek bir haklı beklentinin veya bir kazanılmış hakkın ihlal edildiği sonucunu doğurduğu iddiasına itibar edilmesi mümkün değildir. Öte yandan, kısıtlama kapsamına girecek giderlerin ve hesaplamada esas alınacak oranın, 2021 takvim yılı içinde ve ilk geçici vergilendirme dönemi geçmeden belirlendiği dikkate alındığında Tebliğin iptali istenilen kısmının, Cumhurbaşkanlığı Kararının geriye yürütülmesi sonucu doğurduğundan söz edilemez. Kısıtlamaya tabi tutulacak giderlerin kesinleşme tarihinin ve kısıtlamanın uygulanacağı kazancın ait olduğu dönemin Tebliğ hükmü ile belirlenmediği; 01/01/2021 tarihi itibarıyla kesinleşen giderlerin de kısıtlama kapsamına alınması suretiyle yapılan düzenlemenin geriye yürütülmesinin hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine

aykırı olduğu iddiasının da ancak Cumhurbaşkanlığı Kararına karşı açılmış bir davada incelenebileceği değerlendirildiğinde, yeni bir kural getirmediği, Cumhurbaşkanlığı Kararı ile öngörülen kuralın uygulanmasına dair esasları içerdiği anlaşılan dava konusu düzenlemede mevzuata aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

İade istemine gelince;

2021 takvim yılının ilk geçici vergi dönemi beyannamesinin verilmesi gereken tarih itibarıyla finansman gideri kısıtlamasında uygulanacak esaslar 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirlenmiş ve Kararın Resmi Gazetede yayımlandığı tarih itibarıyla tüm vergi yükümlülerinin bilgisine girmiş olduğundan, Tebliğdeki düzenlemeler nedeniyle fazladan vergi matrahı beyan edildiği ihtirazi kaydıyla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen ve ödenen vergide de mevzuata aykırılık bulunmadığı anlaşılmıştır.

Davanın, açıklanan nedenlerle reddi gerektiği düşünülmektedir.

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY:

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'ne, 25/05/2021 tarih ve 31491 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:18) ile eklenen "11.13. Finansman gider kısıtlaması" başlıklı kısmının "Cumhurbaşkanlığı bu yetkisini 4/2/2021 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kullanmış olup bu kararda 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir" bölümünün iptali ile 2021 yılı kurumlar vergisi tahakkukunun ihtirazi kayda konu kısmının kaldırılması ve ödenen tutarın faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Cumhuriyetin nitelikleri" başlıklı 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyetinin, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devleti olduğu belirtilmiş, "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin üçüncü fıkrasında "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.", dördüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir." hükümlerine yer verdikten sonra "Yönetmelikler" başlıklı 124. maddesinde "Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler." düzenlemesi hüküm altına alınmıştır.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun "İlk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülecek davalar" başlıklı 24. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarıncı çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarının ilk derece mahkemesi olarak Danıştay tarafından karara bağlanacağı kuralına yer verilmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Dava Açma Süresi" başlıklı 7. maddesinin 1. fıkrasında, dava açma süresinin, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu; 4. fıkrasında ise ilanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresinin ilan tarihini izleyen günden itibaren başlayacağı,

ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililerin, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11. maddesinin birinci fıkrasına, 6322 sayılı Kanun'un 37. maddesiyle eklenen (i) bendinde; "Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir." düzenlemesi hüküm altına alınmıştır.

04/02/2021 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının 2. maddesinde; "13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi hükümlerine göre, kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unun kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmez." düzenlemesi yer almıştır.

25/05/2021 tarih ve 31491 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 18 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 1.

maddesinde yer alan, 13.3. “Finansman Gider Kısıtlaması” başlıklı alt bölümün 3. fıkrasında; “Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanî Kararıyla kullanmış olup bu Kararda 01/01/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10’unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilme-yeceği” düzenlemesine yer verilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Uygulama işlemi ile düzenleyici işlemin iptali isteminin birlikte ve aynı dava dilekçesinde dava konusu edilmesinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 5. maddesine aykırılık teşkil etmeyeceğine oyçokluğuyla karar verilmiştir.

İptali istenen tebliğin Danıştay Kanunu’nun 24. maddesinde sıralanan davalar arasında yer aldığı, genel düzenleyici işlem mahiyetinde olduğu ve bu genel işlemin, davacı hakkında tesis edilen bireysel işlemle birlikte yasal dava açma süresi içerisinde dava konusu edildiği anlaşıldığından davalı idarenin süreye ilişkin itirazı yerinde görülmemiştir.

Davalı Hazine ve Maliye Bakanlığı savunmasında, dava konusu 25/05/2021 tarih ve 31491 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 18 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin idari davaya konu olabilecek genel düzenleyici işlem niteliğinde olmadığını iddia etmekte ise de; dava konusu Tebliğin başlangıç kısmında ilgili Kanunlardan alınan yetki ile bu Tebliğin yayımlandığı belirtildikten sonra, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamaların yapıldığı, ayrıca bu Tebliğin Resmi Gazetede yayımlandığı ve yurt çapında uygulandığı dikkate alındığında dava konusu Tebliğ Danıştay Kanunu’nun 24. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında görülerek işin esasına geçilmiştir.

Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin en önemli ilkelerinden olan hukuk güvenliği, belirliliği zorunlu kılmaktadır. Belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup; birey, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye ne tür müdahale yetkisini doğurduğunu, kanundan öğrenebilme imkânına sahip olmalıdır. Birey, ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörüp, davranışlarını düzenleyebilir. Hukuk güvenliği, kuralların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de kanuni düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. “Belirlilik” ilkesi yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılması koşuluyla yasalar, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Asolan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır.

Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükme bağlanmak suretiyle verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiş olup bu ilke takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasa da yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide

mükellefiyet, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur.

Öte yandan, normlar hiyerarşisi olarak bilinen temel hukuk ilkesine göre, normlar arasında altlık ve üstlük ilişkisi söz konusu olmakta ve her norm geçerliliğini bir üst hukuk normundan almaktadır. Başka bir anlatımla normlar hiyerarşisi, her türlü normun hiyerarşik olarak bir sıra dahilinde sıralanması ve birbirine bağlı olması anlamına gelmekte olup; bunun doğal sonucu olarak, hiyerarşik sıralamada daha altta yer alan normun, kendisinden üstte bulunan norma aykırı hükümler içermeyeceği, bir başka deyişle alt norm niteliğindeki düzenleyici işlemlerin, bir hakkın kullanımını üst normda öngörülmeven bir şekilde daraltamayacağı veya kısıtlayamayacağı; dolayısıyla, düzenleyici bir işlemin kendinden önce gelen kanun ve yönetmelik hükümlerine aykırı düzenlemeler getiremeyeceği kabul edilmektedir.

Anayasa'nın 124. maddesinde, kamu tüzel kişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren Kanunların ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, Yönetmelikler çıkarabileceği düzenlenmiştir. Bu düzenleme, idarenin özerk ve türev düzenleme yetkisinin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Anayasa'da düzenleyici işlem olarak sadece yönetmelikler belirtilmiş ise de idarenin düzenleme yetkisi bununla sınırlı olmayıp, tebliğler de; yasa, tüzük, yönetmelik ve benzeri hukuk kaynaklarının uygulanmasına ilişkin ayrıntıları ve uygulama şeklini gösteren düzenleyici işlemlerdir.

Bu açıklamalar doğrultusunda davalı Hazine ve Maliye Bakanlığının anılan Tebliğ ile yaptığı dava konusu düzenlemenin, kendisine Kanunla verilen usul ve esasları düzenleme yetkisi kapsamı içerisinde olup olmadığı hususunun irdelenmesi, Tebliğ'de yer alan 01/01/2013 tarihi ve sonrasında sağlanan yabancı kaynaklara ilişkin

olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 01/01/2021 tarihinden sonra kesinleşen gider ve maliyetlerin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulup tutulmayacağıının değerlendirilmesi gerekmektedir.

5520 sayılı Kanun'un 11.maddesinin 1. fıkrasının (i) bendi ile yabancı kaynak kullanımında finansman giderlerine yönelik olarak 01/01/2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren düzenlemede üst sınır olarak belirlenen %10 oranını aşmamak üzere Cumhurbaşkanına oran belirleme yetkisi verildiği, bu yetkiye istinaden Cumhurbaşkanı Kararı ile 01/01/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere %10 oranının belirlendiği, değinilen Kararda henüz 2021 vergilendirme dönemi sona ermeden belirlenen oranın 2021 vergilendirme döneminde uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinin açıkça belirtildiği, bu doğrultuda düzenlenen Tebliğ hükümleri ile ilk geçici vergilendirme dönemi geçmeden uygulanmak üzere anılan Kanun maddesinin yürürlüğe girdiği 01/01/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklara ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 01/01/2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurlarının gider kısıtlamasına tabi tutulacağıının düzenlendiği, 2021 yılında getirilen düzenlemeye kadar kesinleşen ve katılan finansman giderlerinin indirim konusu yapılabildiği anlaşılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin 13/02/2019 tarih ve E:2018/103, K:2019/4 sayılı kararında da belirtildiği üzere; Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşulları arasında hukuki güvenlik ilkesi bulunmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ortak değerdir. Kural olarak hukuki güvenlik, kanunların geriye yürütülmemesini zorunlu kılar. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hu-

kuki sonuçları ortadan kaldıracak şekilde yasa- ma tasarrufunda bulunması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur. “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi” uyarınca kanunlar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması, hukukun genel ilkelerindedir.

Kanunların geriye yürümesi, getirilen yeni kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması ise kanunların geriye yürümesi olarak nitelendirilemez. Anayasa Mahkemesi vergi kanunlarının geriye yürüdüğü iddiasıyla yapılan başvurularda öncelikle vergiyi doğuran olay tespitini yapmakta; bu tespiti yaptıktan sonra da geriye yürümeyi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yapılan düzenlemelerin, ilgili döneme etki edecek şekilde uygulanması olarak tanımlamaktadır.

Bu açıklamalar ve mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, 01/01/2013 tarihi itibarıyla, finansman gider kısıtlaması düzenlemesinin ilgili Kanunda yer aldığı ancak uygulanacak oranın 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla 01/01/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere belirlendiği dolayısıyla vergilendirme dönemi kapanmadan finansman gider kısıtlaması oranının yürürlüğe girdiği, 2020 ve önceki yıllarda kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olan finansman giderlerinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmasının söz konusu olmadığı ancak aynı yıllarda alınıp 2021 yılında kesinleşen kısımlarının ise finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması

gerektiği, Cumhurbaşkanının maddede öngörülen yetkisini bir süre kullanmamış olmasının kendisine verilen yetkiyi ortadan kaldırmadığı, Kanunla, konusu ve sınırları belirlenerek her takvim yılı başında, Cumhurbaşkanınca Kanunla verilen yetkiye dayanılarak belirli bir oranın belirlenmesi ihtimali ve beklentisi bulunduğu kabul edilmesinin makul ve mantıklı sayılabileceği bir konuda, bu oranın Kanunun yürürlük tarihinden sonra belirlenmiş olmasının mükellefler açısından öngörülemez ya da objektif olarak tahmin edilebilecek bir haklı beklentinin veya bir kazanılmış hakkın ihlal edildiği sonucunu doğurduğu iddiasına itibar edilmesinin mümkün olmadığı, kurum kazancının vergilendirilmesinde vergilendirme döneminin yıllık olduğu ve söz konusu düzenlemenin 2021 takvim yılı içinde ve ilk geçici vergilendirme dönemi kapanmadan önce belirlenmesi ve düzenlemenin yılın başından itibaren yürürlüğe konulmasının, benimsenen vergi sisteminin bir sonucu olduğu dikkate alındığında, davacının iptalini istediği Tebliğin davaya konu olan kısmının, Cumhurbaşkanı kararının geriye yürütülmesi sonucuna doğurduğu iddiası da yerinde görülmemiştir. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin bahsi geçen kararında da belirtildiği üzere; kurumlar vergisi matrahını etkileyecek nitelikteki bir düzenlemenin vergiyi doğuran olay henüz gerçekleşmeden uygulamaya girmesi ve ilgili yıla ilişkin olarak da uygulanması kuralın geçmişe yürümesi ve hukuki güvenlik ilkesinin ihlali anlamına gelmeyecektir.

Bu durumda, idari yargı yerlerinin denetim yetkisinin, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının belirlenmesi ile sınırlı olacağı, bu itibarla, söz konusu düzenlemelerin yukarıda belirtilen ilgili Kanun maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verdiği hak ve yetki kapsamında uyulması gereken usul ve esasların belirlenmesine ilişkin olarak yapıldığı ve kanundan alınan açık yetkiye dayandığı, öte yandan söz konusu

yetkiye istinaden çıkarılan tebliğin ilgili düzenlenmesinde yapılan belirlemenin de idarenin takdir yetkisi kapsamında olduğu, kanunun uygulama alanını sınırlamadığı gibi kanunda belirtilen hukuki durumu açıklamaya yönelik ve üst hukuk normlarına aykırılık taşımadığı anlaşıldığından iptali istenilen tebliğe ilişkin düzenleme ile 2021 yılı için yapılan kurumlar vergisi tahakkukunun ihtirazi kayda konu kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1.DAVANIN REDDİNE,

2.Ayrıntısı aşağıda gösterilen toplam ... TL yargılama giderinin davacı üzerinde bırakılmasına,

3.Davacıdan ... TL maktu karar harcı alınmasına,

4.Karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca duruşmalı işlere ilişkin ... TL vekâlet ücretinin davacıdan alınarak davalı idarelere verilmesine,

5.Posta giderleri avansından artan tutarın talep edilmesi halinde derhal, talep edilmemesi halinde ise kararın kesinleşmesinden sonra davacıya re'sen iadesine,

6.Bu kararın tebliğ tarihini izleyen otuz (30) gün içerisinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere, 29/04/2024 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

(X)-KARŞI OY :

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun "Dava açma süresi" başlıklı 7. maddesinin 4. fıkrasında; ilanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresinin, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlayacağı ancak, bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililerin, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilecekleri; 5. maddesinin 1. fıkrasında ise aralarında maddi veya hukuki yönden bağlı-

lık ya da sebep - sonuç ilişkisi bulunması halinde birden fazla idari işlemin bir dilekçe ile idari davaya konu edilebileceği belirtildikten sonra, 14 maddesinin 3. fıkrasının (g) bendinde, dilekçelerin 3 ve 5. maddelere uygun olup olmadıkları yönünden inceleneceği; 15. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde de 14. maddesinin 3. fıkrasının (g) bendinde yazılı halde; 3 ve 5. maddelere uygun şekilde düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak suretiyle otuz gün içinde dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verileceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanun'un 7. maddesinin 4. fıkrası ile aynı dilekçe ile dava açılacak hallerin düzenlendiği 5. maddenin birlikte değerlendirilmesinden, ilgililerin düzenleyici işlemlerle uygulama işleminin her ikisi aleyhine birden dava açabileceğinin belirtilmiş olmasının, her iki işleme karşı aynı dilekçeyle ve aynı idari yargı yerinde dava açılacağı anlamına gelmediği sonucuna varıldığı, kamu düzeninden görev kuralı ve Anayasa'nın 37. maddesinde öngörülen "kanuni hakim ilkesi" ve bu davalarda verilecek kararların kanun yollarının farklı oluşu nedeniyle, düzenleyici işlemin Danıştay'da, uygulama işleminin ise, derece mahkemelerinde idari davaya konu edilmelerinin uygun olacağı açıktır.

Bu bakımdan; 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, ilk derece mahkemesi olarak Danıştayın görevine giren 25/05/2021 tarih ve 31491 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Seri No: 18)'in "11.13. Finansman gider kısıtlaması" başlıklı alt bölümün 3. fıkrasındaki "01/01/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere" ibaresinin ve aynı maddedeki bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamı şeklinde açıklanan "yabancı kaynaklar" tanımının iptali ile 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemeleri-

nin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 6. maddesi uyarınca vergi mahkemelerinin görevine giren Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yapılan, tahakkukun kaldırılması talebinin, belirtilen mevzuat hükümlerine uygun olarak tesis edilip edilmediği hususunun ayrı ayrı incelenmesi zorunlu olduğundan, aynı dilekçe ile Danıştayda idari dava açılmasına olanak bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, dilekçenin, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendi uyarınca, otuz gün içerisinde, her işleme karşı, görevli ve yetkili yargı mercileri de gözetilerek, ayrı dava açmakta serbest olmak üzere reddi gerektiği görüşüyle karara katılmıyorum.

(XX)-KARŞI OY :

Bakılmakta olan dava;

1-2021 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin ihtirazi kayda konu kısmına ilişkin tahakkuk işlemi,

2-25/05/2021 tarih ve 31491 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 18 Seri No’lu Tebliğ’in; “11.13. Finansman gider kısıtlaması” başlıklı kısmında yer alan “Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kullanmış olup bu kararda 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10’unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir” bölümünün iptali istemiyle açılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Matrahın Tayini “Kabul edilmeyen indirimler başlıklı” 11’inci maddesinin birinci fıkrasına 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 31/5/2012 tarih ve 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 37’nci maddesiyle “Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlarda yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10’unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca (2/7/2018 tarihi öncesinde Bakanlar Kurulunca) kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı (2/7/2018 öncesinde Bakanlar Kurulu) bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde (i) bendi eklenmiştir. 6322 sayılı Kanunun 43’üncü maddesiyle, bu bendin 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.

Finansman gider kısıtlamasına ilişkin bu kuralın benzer biçimdeki hali aynı zamanda 6322 sayılı Kanunun 6. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun Gider kabul edilmeyen ödemeler başlıklı 41’inci maddesine (9)’uncu bent olarak eklenmiştir.

5520 sayılı Kanunun 11’inci ve 193 sayılı Kanunun 41’inci maddeleri gereğince, Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarih ve 31385 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 3/2/2021 tarih ve 3490 sayılı Kararıyla kullanmış ve sözü edilen bentler kapsamında gider ve maliyet unsurları toplamının indirimi kabul edilmeyecek kısmı tespit edilmiştir.

Kararın, 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere, bakılmakta olan davada uygulanacak kısmı şöyledir; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11’inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi hükümlerine göre; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı

kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının % 10'u kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyecektir.

Daha sonra, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının eki Kararın 2'nci maddesiyle yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verildiği belirtilen Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 18 Seri No'lu Tebliğ 25/05/2021 tarih ve 31491 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu durumda, 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısım sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının % 10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan devlettir.

Anayasa'nın 2'nci maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereği olan hukuki güvenlik ilkesi, "hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde Devlete güven duyabilmesini, Devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar"; Belirlilik ilkesi ise, "yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve

öngörülebilir olma gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır" (AYM, 30/12/2015, E.2014/183, K.2015/122).

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 oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 73'üncü 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 (AYM, 15/07/2004, E/2003/33, K.2004/101).

Verginin kanuniliği ilkesi, hukuk güvenliğinin en önemli dayanağıdır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." denilerek verginin kanuniliği ilkesi belirtilmiştir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, "malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır" (AYM, 30/12/2015, E.2014/183, K.2015/122). Bu anayasal ilke, "takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır" (AYM, 15/07/2004, E.2003/33, K.2004/101). Bu nedenle, "vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve

aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir” (AYM, 30/12/2015, E.2014/183, K.2015/122).

Vergi, bir ödev olmasından öte, temel hak ve özgürlüklerin konusudur. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında belirtildiği gibi, “vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir” (AYM, 07/11/1989, E.1989/6, K.1989/42). “Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin (...) idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.” (AYM, 17/11/2011, E.2010/11, K.2011/153).

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre, “Bakanlar Kurulu (21/01/2017 tarih ve 6771 sayılı Kanunun 16'ıncı maddesiyle, bu fıkrafta geçen ‘Bakanlar Kurulu’ ibaresi ‘Cumhurbaşkanı’ olarak değiştirilmiştir), kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar

Kuruluna verilebileceği belirtilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Dolayısıyla, bu konularda yukarı ve aşağı sınırları belirleme yetkisi kanun koyucuya aittir. Bu sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi ise kanunun öngörmesi koşuluyla Bakanlar Kuruluna verilebilir” (AYM, 30/12/2015, E.2014/183, K.2015/122).

Çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş olan bu yetki, “koşullu ve sınırlı bir yetki'dir. Verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açacak ve yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğuracak şekilde yürütme organına sınırsız bir yetki verilmesi kabul edilemez”(AYM, 29/01/2014, E.2013/66, K.2014/19).

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasında, kurum kazancının tespitinde hangi indirimlerin yapılmasının kabul edilmeyeceği sayılarak belirtilmiş; fıkranın (i) bendiyle, Cumhurbaşkanına bent kapsamındaki gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere oran belirleme yetkisi verilmiştir. Cumhurbaşkanına iki tür yetki verilmiştir. İlki; yasada belirlenen üst sınır olan %10 oranını aşmamak üzere oran belirleme, ikincisi ise; bu sınır içinde belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırma. Ayrıca, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu kural, 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olsa da doğrudan uygulanabilir niteliği olan bir kural değildir; oran belirleninceye kadar uygulama alanı bulmamıştır. Diğer bir deyişle, yabancı kaynak kullanımında finansman gider kısıtlamasının uygulanması/belirlilik kazanması, 5520 sayılı Kanunun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında gider ve maliyet unsurları toplamının indirimi kabul edilmeyecek kısmının tespitine bağlıdır. Yaklaşık dokuz yıl gibi uzun bir süreden sonra 03/02/2021 tarihli Cumhurbaşkanlığı Kararı ile oran belirlenmiş ve 1/1/2021

tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasında, yasa koyucu, "kanuni bir oran" belirleme yerine "üst sınır" belirleyerek bu sınır aşılmamak üzere oranın belirlenmesini Cumhurbaşkanına bırakmıştır. Diğer bir anlatımla Kanunda oran belirlenerek bu oranda yine Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında öngörülen "kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde" kalınan bir yetki verilmesi söz konusu değil; "yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı" şeklinde sadece bir üst sınır/oran belirleyerek düzenleme yapmıştır. Giderlerin bir kısmının kazançtan indirilmesinin kabul edilmemesi aynı zamanda giderin bu kısmının vergilendirmeye tabi tutulacağı anlamına gelmektedir. Belirtilen yetkinin kullanılması halinde, belirlenecek oranda kurum kazancından yapılacak gider kısıtlanması, vergiyi etkileyecek, çoğalacaktır. İndirimi kabul edilmeyecek tutarın bu şekilde belirlenmesi, "matrah tespitinde" etkili olmaktadır.

Bu bakımdan, davada uygulanacak yasa kuralı olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinin Cumhurbaşkanına yetki veren kural yönünden; Anayasa'nın 2, 7 ve 73. maddelerindeki hukuk devleti, yasama yetkisinin devredilmezliği, verginin kanuniliği, yürütme organına sınırlı koşullu yetki verilebilmesine ilişkin anayasal ilkelere aykırı olduğu ve iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Esasa Gelince;

Finansman gider kısıtlamasında oran belirlenmesine dair 3/2/2021 tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı 4/2/2021 tarih ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Bu Kararın 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak

üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, davalı idarenin savunmasında da belirtildiği gibi, dönem sonu itibarıyla kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, 1/1/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklara ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurları %10 kısıtlamasına tabi tutulacaktır. Nitekim, Cumhurbaşkanı Kararının uygulanması açıklamalarını içeren 18 No'lu Tebliğ ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenleme 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olduğu belirtilerek bu tarihten itibaren (bu tarih dahil) sağlanan finansman hizmetleri veya akdedilen kredi sözleşmeleri nedeniyle oluşan finansman giderleri, 3/2/2021 tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacağı öngörülmüştür. Ayrıca, henüz 2021 vergilendirme dönemi sona ermeden oranın belirlendiği ve Kararda 2021 vergilendirme döneminde uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinin açıkça belirtildiği ileri sürülebilirse de, durumlarını oranın belirlenmediği önceki kurala göre belirleyen vergi yükümlüleri için 4/2/2021 tarihinden 1/1/2021 tarihine kadar da geriye doğru uygulanma söz konusudur.

Hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devletinin ön koşullarından olup bunun için hukuki belirlilik ve hukuki öngörülebilirliğin sağlanması gerekmektedir. Yukarıda belirtildiği gibi belirlilik, bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmeleri, tutum ve davranışlarını bu kurallara göre güvenle belirleyebilmeleri anlamını taşımaktadır (AYM, 15/05/2019, E.2017/135, K.2019/35, § 22). "Vergi güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir" (AYM, 20/3/2008, E.2004/94, K.2008/83). Hukuk güven-

liğinin sağlanması, bu doğrultuda hukuk kurallarının geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesini gerekli kılar. Geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz (AYM, 9/2/2012, E.2010/93, K.2012/20). 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendine göre 3/2/2021 tarihine kadar oran belirlenmediğinden vergi yükümlüleri, Cumhurbaşkanı Kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı 4/2/2021 tarihine kadar gider kısıtlaması yapılmadığını bilerek hareket etmişlerdir. Bu tarihten önce sağlanan finansman hizmetleri veya akdedilen kredi sözleşmeleri nedeniyle oluşan finansman giderleri, 1/1/2021 tarihinden itibaren kesinleşecek gider

ve maliyet unsurlarının gider kısıtlamasına tabi tutulmakla öngöremedikleri bir durumla karşılaşmışlardır. Oysa yükümlüler yasa kuralına göre oran belirlenmediği dönemde kısıtlama olmadığından o dönemin koşullarına göre giderlerinin tamamını kazancından indirebileceklerini bilerek yabancı kaynak kullanmışlardır. Buna göre, vergi yükümlüleri, yabancı kaynak kullandıklarında giderlerinin tamamını kazançlarından indirebileceklerini hesaplarken, yürürlüğün/uygulamanın geriye çekilmesi ile giderlerinin belli yüzdesinin indirilemeyeceği yönünde öngöremedikleri bu sınırlama ile karşılaşmışlardır.

Bu bakımdan, dava konusu Tebliğin geriye dönük uygulama içeren kuralları ile bireysel işlem yönlerinden hukuka aykırılık taşıdığından iptali gerektiği görüşüyle karara katılmıyorum.”



PRATİK BİLGİLER

Kasım	11 Kasım 2024	16-31 Ekim 2024 Dönemine Ait Noterlerce Yapılan Makbuz Karşılığı Ödemelere Ait Beyannamenin Verilmesi ve Ödemesi
		16-31 Ekim 2024 Dönemine Ait Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	15 Kasım 2024	Ekim 2024 Dönemine Ait Alkollü İçecekler, Alkolsüz İçecekler, Tütün Mamulleri ve Makarönlere İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
		Ekim 2024 Dönemine Ait Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
		Ekim 2024 Dönemine Ait Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin Özel Tüketim Vergisinin (Tescile Tabi Olmayanlar) Beyanı ve Ödemesi
		Ekim 2024 Dönemine Ait Özel İletişim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
		Ekim 2024 Dönemine Ait Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
		Ekim 2024 Dönemine Ait Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintisi Bildirimi ve Ödemesi
		Ekim 2024 Dönemine Ait Ticaret Sicili Harçları Bildirimi Verilmesi ve Ödemesi
	18 Kasım 2024	2024 III. Geçici Vergi Dönemine (Temmuz-Ağustos-Eylül) Ait Gelir Geçici Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
		2024 III. Geçici Vergi Dönemine (Temmuz-Ağustos-Eylül) Ait Kurum Geçici Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
		2024 III. Geçici Vergi Dönemine (Temmuz-Ağustos-Eylül) Ait Kurum Geçici Vergi Beyannamesi Ekinde Kurumlar Vergisi Mükellefleri Tarafından Gerçek Faydalanıcıya İlişkin Bildirim Formunun Verilmesi
	20 Kasım 2024	Ekim 2024 Dönemine Ait 5602 Sayılı Kanunda Tanımlanan Şans Oyunlarıyla İlgili Veraset ve İhtikal Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
		Ekim 2024 Dönemine Ait İlan ve Reklam Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
		Ekim 2024 Dönemine Ait Müşterek Bahislere İlişkin Eğlence Vergisinin Beyanı ve Ödemesi ile Diğer Eğlence Vergilerine İlişkin Eğlence Vergisinin Ödemesi
		Ekim 2024 Dönemine Ait Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
		Ekim 2024 Dönemine Ait Yangın Sigortası Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
		Ekim 2024 Dönemine Ait Şans Oyunları Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	21 Kasım 2024	Ekim 2024 Dönemine Ait Vergi Sorumlularının Tevkif Ettikleri Katma Değer Vergisinin Beyanı

25 Kasım 2024 1-15 Kasım 2024 Dönemine Ait Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

Ekim 2024 Dönemine Ait Vergi Sorumlularının Tevkif Ettikleri Katma Değer Vergisinin Ödemesi

26 Kasım 2024 1-15 Kasım 2024 Dönemine ait Noterlerce Yapılan Makbuz Karşılığı Ödemelere Ait Beyannamenin Verilmesi ve Ödemesi

Ekim 2024 Dönemine Ait Konaklama Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

Ekim 2024 Dönemine Ait GVK 94. Madde ile KVK 15. ve 30. Maddelerine Göre Yapılan Tevkifatların Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile Beyanı ve Ödemesi

Ekim 2024 Dönemine Ait İstihkaktan Kesinti Suretiyle Tahsil Edilen Damga Vergisi ile Sürekli Mükellefiyeti Bulunanlar İçin Makbuz Karşılığı Ödenmesi Gereken Damga Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

28 Kasım 2024 Ekim 2024 Dönemine Ait Katma Değer Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

YILLAR İTİBARIYLA KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI		
YILLAR	ORAN	DAYANAĞI
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
2020	%22	K.V.K Mad. Geç.10
2019	%22	K.V.K Mad. Geç.10

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

GELİR VERGİSİ TARİFESİ (G.V.K. MADDE 103) 2020 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)		
22.000 Türk Lirasına kadar		% 15
49.000 Türk Lirasının 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası için		% 20
120.000 Türk Lirasının 49.000 TL'si için 8.700 TL, fazlası için (Ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL) fazlası		% 27
600.000 Türk Lirasının 120.000 TL'si için 27.870 TL, fazlası için (Ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 44.070 TL'si için 8.700 TL) fazlası		% 35
600.000 Türk Lirasından fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL, fazlası (Ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.270 TL) fazlası		% 40

GELİR VERGİSİ TARİFESİ (G.V.K. MADDE 103) 2019 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)		
18.000 Türk Lirasına kadar		% 15
40.000 Türk Lirasının 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası için		% 20
98.000 Türk Lirasının 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası için (Ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL) fazlası		% 27
98.000 Türk Lirasından fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, fazlası (Ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL) fazlası		% 35

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

Yıllar	Muafiyet Haddi
2024	1.100.000,00 TL
2023	700.000,00 TL
2022	320.000,00 TL
2021	240.000,00 TL
2020	220.000,00 TL

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

Yıllar	İstisna Haddi
2024	3.000.000,00 TL
2023	1.900.000,00 TL
2022	880.000,00 TL
2021	650.000,00 TL
2020	600.000,00 TL

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

YILI	MİKTARI
2024	33.000,00 TL
2023	21.000,00 TL
2022	9.500,00 TL
2021	7.000,00 TL
2020	6.600,00 TL
2019	5.400,00 TL

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

Yıllar	İstisna Tutarları
2024	170,00 TL
2023	110,00 TL
2022	34,00 TL
2021	25,00 TL
2020	23,00 TL
2019	19,00 TL

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

Yıllar	İstisna Tutarları
2024	88,00 TL
2023	56,00 TL
2022	17,00 TL
2021	13,00 TL
2020	12,00 TL
2019	10,00 TL

BİNEK OTOMOBİL GİDER KISITLAMASI

Aylık Kira Bedeli (G.V.K. Madde 40/1)

Yıllar	Gider Yazılabilecek Üst Sınır
2024	26.000,00 TL
2023	17.000,00 TL
2022	8.000,00 TL
2021	6.000,00 TL
2020	5.500,00 TL
2019	5.500,00 TL

Gider Yazılabilecek KDV ve ÖTV (G.V.K. Madde 40/1)	
Yıllar	Gider Yazılabilecek Üst Sınır
2024	690.000,00 TL
2023	440.000,00 TL
2022	200.000,00 TL
2021	150.000,00 TL
2020	140.000,00 TL
2019	115.000,00 TL

İndirim Konusu Yapılabilecek Gider (G.V.K. Madde 40/5)	
Yıllar	Gider Yazılabilecek Oran
2024, 2023, 2022, 2021, 2020	% 70

Gider Yazılabilecek Amortisman Tutarı (G.V.K. Madde 40/7)	
KDV ve ÖTV'nin Maliyete Eklendiği Durum	
Yıllar	Amortismanın Uygulanacağı Üst Sınır
2024	790.000,00 TL
2023	500.000,00 TL
2022	230.000,00 TL
2021	170.000,00 TL
2020	160.000,00 TL
2019	135.000,00 TL

KDV ve ÖTV'nin Maliyete Eklendiği Durum	
Yıllar	Amortismanın Uygulanacağı Üst Sınır
2024	1.500.000,00 TL
2023	950.000,00 TL
2022	430.000,00 TL
2021	320.000,00 TL
2020	300.000,00 TL
2019	250.000,00 TL

MENKUL SERMAYE İRADININ BEYANINDA İNDİRİM ORANI (G.V.K. MÜLGA MADDE 76)	
Yılı (İlgili Yıl Kazancına Uygulanır)	İndirim Oranı
2024	%352,38
2022	%677,67
2021	%217
2020	%85,10
2019	%113,35

DEĞER ARTIŞ KAZANCI İSTİSNA TUTARI (G.V.K. MÜK. MADDE:80)	
Yılı	İstisna Tutarı
2024	87.000 TL
2023	55.000 TL
2022	25.000 TL
2021	19.000 TL
2020	18.000 TL
2019	14.800 TL

ARIZI KAZANÇ İSTİSNA TUTARI (G.V.K. MADDE:82)	
Yılı	İstisna Tutarı
2024	200.000 TL
2023	129.000 TL
2022	58.000 TL
2021	43.000 TL
2020	40.000 TL
2019	33.000 TL

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

Yılı	Beyanname Verme Sınırı
2024	13.000 TL
2023	8.400 TL
2022	3.800 TL
2021	2.800 TL
2020	2.600 TL
2019	2.200 TL

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

Engellilik Durumu	2024 Yılı	2023 Yılı	2022 Yılı	2021 Yılı	2020 Yılı	2019 Yılı
	Engellilik indirimi	Engellilik indirimi	Engellilik indirimi	Engellilik indirimi	Engellilik indirimi	Engellilik indirimi
Birinci derece engelliler için	6.900 TL	4.400 TL	2.000 TL	1.500 TL	1.400 TL	1.200 TL
İkinci derece engelliler için	4.000 TL	2.600 TL	1.170 TL	860 TL	790 TL	650 TL
Üçüncü derece engelliler için	1.700 TL	1.100 TL	500 TL	380 TL	350 TL	290 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)

Mesleki faaliyet icra eden ve ücretli durumuna girmeksizin yapılan imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşan engellilerin gelir vergisi matrahına esas kazançlarına, bu Kanunun 31'inci maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim uygulanır. Bu indirim, bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde edenler için de uygulanır.

İndirim, hizmet erbabının tevkifat matrahına uygulanır.

Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir.

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

Yılı	Beyan Sınırı
2024	3.000.000 TL
2023	1.900.000 TL
2022	880.000 TL
2021	650.000 TL
2020	600.000 TL

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

Yıllar	Üst Sınır
2024	6.900.000 TL
2023	4.400.000 TL
2022	2.000.000 TL
2021	1.500.000 TL
2020	1.400.000 TL
2019	1.200.000 TL

BRÜT ASGARİ ÜCRET MİKTARLARI			
UYGULAMA SÜRESİ	16 YAŞINDAN BÜYÜKLER İÇİN	16 YAŞINDAN KÜÇÜKLER İÇİN	DAYANAĞI
01.01.2024-21.12.2024	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
01.01.2020-31.12.2020	2.943,00 TL	2.943,00 TL
01.01.2019-31.12.2019	2.558,40 TL	2.558,40 TL

DÖNEMLER İTİBARIYLA SİGORTA PRİMİNE ESAS ÜCRET SINIRLARI (S.S.K. Primi Hesabında Tavan ve Taban Ücret)			
SGK (SSK) TABANI	SGK (SSK) TAVANI		
01.01.2024'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
01.01.2020'den itibaren	2.943,00 TL	01.01.2019'den itibaren	22.072,50
01.01.2019'den itibaren	2.558,40 TL	01.01.2019'den itibaren	19.188,00

YILLIK KIDEM TAZMİNATI TAVANI		
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
2020	01.07.2020-31.12.2020	7.117,17 TL
2020	01.01.2020-30.06.2020	6.730,15 TL
2019	01.07.2019-31.12.2019	6.379,86 TL
2019	01.01.2019-30.06.2019	6.017,60 TL

FATURA DÜZENLEME MECBURİYETİ (VUK. MADDE 232)		
UYGULAMA DÖNEMİ	MİKTAR	DAYANAĞI OLAN VUK GENEL TEBLİĞİ
2024	6.900,00 TL	556
2023	4.400,00 TL	544
2022	2.000,00 TL	534
2021	1.500,00 TL	522
2020	1.400,00 TL	513
2019	1.200,00 TL	504

NOT: FATURA BU LİMİTLERİN ÜZERİNDEKİ MİKTARLAR İÇİN DÜZENLENİR, ANCAK MÜŞTERİNİN İSTEMESİ HALİNDE MİKTAR NE OLURSA OLSUN FATURA DÜZENLENMESİ ŞARTTIR.

USULSÜZLÜK CEZALARI (V.U.K. MADDE 352)

YILI	ŞER MAYE ŞİRKETLERİ		SERMAYE ŞİRKETLERİ DIŞINDA KALAN 1. SINIF TÜCCAR VE SERBEST MESLEK ERBABI		2. SINIF TÜCCARLAR		YUKARIDAKİLER DIŞINDA KALIP BEYANNAME USULÜYLE GELİR VERGİSİNE TABİ OLANLAR		KAZANCI BASİT USULDE TESPİT EDİLENLER		GELİR VERGİSİNDEN MUAF ESNAF		DAYANAĞI OLAN VUK GENEL TEBLİĞİ
	1.DERECE	2.DERECE	1.DERECE	2.DERECE	1.DERECE	2.DERECE	1.DERECE	2.DERECE	1.DERECE	2.DERECE	1.DERECE	2.DERECE	
2024	1.100,00 TL	580,00 TL	660,00 TL	330,00 TL	330,00 TL	150,00 TL	150,00 TL	87,00 TL	87,00 TL	40,00 TL	40,00 TL	23,00 TL	556
2023	700,00 TL	370,00 TL	420,00 TL	210,00 TL	210,00 TL	95,00 TL	95,00 TL	55,00 TL	55,00 TL	26,00 TL	26,00 TL	15,00 TL	544
2022	320,00 TL	170,00 TL	190,00 TL	95,00 TL	95,00 TL	43,00 TL	43,00 TL	25,00 TL	25,00 TL	12,00 TL	12,00 TL	6,80 TL	534
2021	240,00 TL	130,00 TL	140,00 TL	70,00 TL	70,00 TL	32,00 TL	32,00 TL	19,00 TL	19,00 TL	9,00 TL	9,00 TL	5,00 TL	522
2020	220,00 TL	120,00 TL	130,00 TL	67,00 TL	67,00 TL	30,00 TL	30,00 TL	18,00 TL	18,00 TL	8,50 TL	8,50 TL	4,70 TL	513
2019	180,00 TL	98,00 TL	110,00 TL	55,00 TL	55,00 TL	25,00 TL	25,00 TL	14,80 TL	14,80 TL	7,00 TL	7,00 TL	3,90 TL	504

ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI (V.U.K. MADDE 353)

DÖNEMİ	353/1		353/2	353/3	353/4	353/6	353/7	353/8	353/9	353/10	DAYANAĞI OLAN VUK GENEL TEBLİĞİ
	Asgarı	Azami									
2024	3.400	1.700.000	3.400 (1.700.00)	-	1.700	40.000	2.000	6.600 (1.300.000)	8.700	6.600	556
2023	2.200	1.100.000	2.200 (1.100.00)	-	1.100	26.000	1.300	4.200 (840.000)	5.500	4.200	544
2022	500*	250.000**	500 (250.000)	-	500	12.000	600	1.900 (380.000)	2.500	1.900	534
2021	380	190.000	380 (190.000)	-	380	9.000	450	1.400 (280.000)	1.900	1.400	522
2020	350	180.000	350 (180.000)	-	350	8.500	420	1.300 (260.000)	1.800	1.300	513
2019	290	148.000	290 (148.000)	-	290	7.000	350	1.100 (220.000)	1.480	1.100	504

* 05.07.2022 tarih ve 31887 sayılı G.G.de yayımlanan 7417 sayılı Kanununun 27. maddesiyle 01.08.2022 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 1.000 şeklinde değiştirilmiştir

** 05.07.2022 tarih ve 31887 sayılı G.G.de yayımlanan 7417 sayılı Kanununun 27. maddesiyle 01.08.2022 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 500.000 şeklinde değiştirilmiştir

BİLGİ VERMEKTEN ÇEKİNELERE KESİLECEK OLAN CEZALAR (VUK. MÜK. MADDE 355)

UYGULAMA DÖNEMİ	1.SINIF TÜCCARLAR VE SERBEST MESLEK ERBABI	2.SINIF TÜCCARLAR DEFTER TUTAN ÇİFTÇİLER VE KAZANCI BASİT USULE TABİ OLANLAR	BUNLARIN DIŞINDA KALANLAR	DAYANAĞI
2024	11.800,00 TL	5.800,00 TL	3.000,00 TL	VUK 556 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2023	7.500,00 TL	3.700,00 TL	1.900,00 TL	VUK 544 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2022	3.400,00 TL	1.700,00 TL	880,00 TL	VUK 534 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2021	2.500,00 TL	1.300,00 TL	650,00 TL	VUK 522 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2020	2.300,00 TL	1.200,00 TL	600,00 TL	VUK 513 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2019	1.900,00 TL	980,00 TL	490,00 TL	VUK 504 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ

107/A MADDESİ UYARINCA GETİRİLEN ZORUNLULUKLARA UYMAYANLAR

UYGULAMA DÖNEMİ	1.SINIF TÜCCARLAR VE SERBEST MESLEK ERBABI	2.SINIF TÜCCARLAR 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 SÜRE VERİLİR. VERİLEN BU İKİNCİ SÜREDE 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
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
2020	1.400,00 TL	513
2019	1.200,00 TL	504

VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE YENİDEN DEĞERLEME ORANLARI		
YILI	ORANI (%)	DAYANAĞI OLAN VUK TEBLİĞİ
2024	58,46	544
2023	122,9	544
2022	36,20	533
2021	9,11	522
2020	22,58	513
2019	23,73	503

BİLDİRİM VE SÜRELER		DAYANAĞI
BİLDİRİLMESİ GEREKEN OLAY	BİLDİRİM SÜRESİ	
İŞE BAŞLAMA	GERÇEK KİŞİLERDE İŞE BAŞLAMA TARİHİNDEN İTİBAREN ON GÜN İÇİNDE KENDİLERİNCE VEYA 1136 SAYILI AVUKATLIK KANUNUNA GÖRE RUHSAT ALMIŞ AVUKATLAR VEYA 3568 SAYILI KANUNA GÖRE YETKİ ALMIŞ MESLEK MENSUPLARINCA, ŞİRKETLERİN İŞE BAŞLAMASINA İZİN VERİLEN TARİHİN DEN İTİBAREN ON GÜN İÇİNDE TİCARET SİCİL MEMURLU ÇUNCA İLGİLİ VERGİ DAİRESİ NE YAPILIR.	VERGİ USUL KANUNU VE İŞLEM YÖNERGESİ
ADRES DEĞİŞİKLİĞİ	OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE	VERGİ USUL KANUNU VE İŞLEM YÖNERGESİ
İŞ DEĞİŞİKLİĞİ	OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE	3100 S.K. 35 VE 51 NOLU TEBLİĞİ, İŞLEM YÖNERGESİ
İŞLETME DEĞİŞİKLİĞİ	OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE	3100 S.K. 35 VE 51 NOLU TEBLİĞİ, İŞLEM YÖNERGESİ
İŞİ BIRAKMA	OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE	3100 S.K. 35 VE 51 NOLU TEBLİĞİ, İŞLEM YÖNERGESİ
NAKİL	OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE	3100 S.K. 50 NOLU TEBLİĞİ İŞLEM YÖNERGESİ
ÖLÜM TASFİYE VE İFLAS	OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE	3100 S.K. 50 NOLU TEBLİĞİ İŞLEM YÖNERGESİ
ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ SATIN ALMA	Ö.K.C. KULLANDIRMA GEREKTİREN BİR İŞLE UĞRAŞMAYA BAŞLANILAN TARİHTEN İTİBAREN 30 GÜN	3100 S.K. 59 NOLU TEBLİĞİ
ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZI BİLDİRME KENDİ İSTEĞİ İLE Ö.K.C. ALIMINDA KULLANMAYA	SATIN ALINDIĞI TARİHTEN İTİBAREN 15 GÜN 30 GÜN	
BAŞLAMA SÜRESİ	İŞİ BIRAKMA TARİHİNDEN İTİBAREN BİR AY	
İŞİ BIRAKMADA Ö.K.C. MÜHÜRLEME SÜRESİ TEKRAR Ö.K.C. KULLANMA DA MÜHRÜ AÇTIRMA SÜRESİ AKARYAKIT POMPALARININ ÖK BAĞLANMA MECBURİYETİNİN BAŞLAMA TARİHLERİ	İŞE BAŞLAMA TARİHİNDEN İTİBAREN 30 GÜN a) Erişme Kontrollü Karayolları (Otoyolları Genel Müdürlüğünün yol ağında Devlet yolu olarak belirlenen yollar ve Büyükşehir Belediye sınırları ile mücavir alanlar içerisindeki akaryakit istasyonlarında (satış hasılatlarına bakılmaksızın) 01.05.2004 tarihinden itibaren b) Diğer akaryakit istasyonlarında bir önceki dönem akaryakit satışları toplamı: - 5 Trilyon lirayı aşan mükellefler için 01.08.2004 tarihinden itibaren - 3 Trilyon lirayı aşan mükellefler için 01.01.2005 tarihinden itibaren - 1 Trilyon lirayı aşan mükellefler için 01.06.2005 tarihinden itibaren - 1 Trilyon liranın altında kalan mükellefler için 01.01.2006 tarihinden itibaren c) 01.08.2004 tarihinden sonra işe başlayan mükelleflerde ise işe başlama tarihinden itibaren 60 gün içerisinde başlayacaktır. Dileyen mükellefler bu tarihleri beklemezsiniz de akaryakit pompalarını ödeme kaydedici cihazlara bağlatıp kullanabileceklerdir. Buna göre, 58 No.lu Genel Tebliğin 5. bölümünde yer alan akaryakit istasyonu işletmecilerinin kanuni defterlerine yapacakları kayıtlar ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin 01.05.2004 tarihi, 01.08.2004 olarak değiştirilmiştir.	

BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTMA HADLERİ (VUK. MADDE:177)

BENDİ	2024 YILI VUK 556*	2023 YILI VUK 544*	2022 YILI VUK 534*	2021 YILI VUK 522*	2020 YILI VUK 513*	2019 YILI VUK 504*
YILLIK MAL ALIŞLARI TOPLAMI	1.400.000 TL	890.000 TL	400.000 TL	300.000 TL	280.000 TL	230.000 TL
YILLIK MAL SATIŞLARI TOPLAMI	2.000.000 TL	1.270.000 TL	570.000 TL	420.000 TL	390.000 TL	320.000 TL
YILLIK GAYRİ SAFİ İŞ HASILATI	690.000 TL	440.000 TL	200.000 TL	150.000 TL	140.000 TL	120.000 TL
İŞ HASILATININ 5 KATI İLE YILLIK SATIŞ TUTARININ TOPLAMI	1.400.000 TL	890.000 TL	400.000 TL	300.000 TL	280.000 TL	230.000 TL

(*) Seri Nolu Genel Tebliği

NOT : TABLODA BELİRTİLEN RAKAMLARIN ALTINDA KALANLAR İŞLETME HESABINA GÖRE DEFTER TUTAR. İSTEYEN MÜKELLEFLER BU MİKTARLARA BAĞLI KALMAKSIZIN BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTABİLİRLER. II.SINIFA DAHİL TÛCCARLARIN, BİR HESAP DÖNEMİNİN İŞ HACMİ VUK. 177'NCİ MADDEDE YAZILI HADLERDEN %20'Yİ AŞAN BİR NİSPETTE FAZLA OLURSA VEYA ARKA ARKAYA 2 DÖNEMİN İŞ HACMİ VUK. 177'NCİ MADDEDE YAZILI HADLERE NAZARAN %20'YE KADAR BİR FAZLALIK GÖSTERİRSE ŞARTLARIN TAHAHKUKUNU TAKİP EDEN HESAP DÖNEMİNDEN BAŞLAYARAK I'NCİ SINIFA GEÇERLER.

DEFTER TASDİK ZAMANI (VUK. MADDE : 221)*

TASDİK HALLERİ	TASDİK ZAMANI
ÖTEDEN BERİ İŞE DEVAM EDENLER	DEFTERİ KULLANACAĞI YILDAN ÖNCE GELEN SON AYDA (ARALIK AYI İÇERSİNDE)
HESAP DÖNEMİ MALİYE BAKANLIĞI TARAFINAN TESPİT EDİLENLER	DEFTERİN KULLANILACAĞI HESAP DÖNEMİNDEN ÖNCE GELEN SON AYDA
YENİ İŞE BAŞLAYANLAR	İŞE BAŞLAMADAN ÖNCE (İŞE BAŞLANILAN GÜN TASDİK ETTİRİLİRSE CEZA KESİLMEZ.)
YENİ İŞE BAŞLAYAN, SINIF DEĞİŞTİREN VE YENİ MÜKELLEFIYETE GİRENLER	İŞE BAŞLAMA, SINIF DEĞİŞTİRME VE YENİ MÜKELLEFIYETE GİRME TARİHİNDEN ÖNCE; VERGİ MUAFİYETİ KALKANLAR, MUAFLIKTAN ÇIKMA TARİHİNDEN BAŞLAYARAK ON GÜN İÇİNDE
TASDİKE TABİ DEFTERLERİN DOLMASI NEDENİYLE VEYA SAİR SEBEPLE YENİ DEFTER TASDİK ETTİRME.	YENİ DEFTER KULLANMAYA MECBUR OLANLARIN BUNLARI KULLANMAYA BAŞLAMADAN ÖNCE

NOT: DEFTERLER İŞ YERİNİN BULUNDUĞU, İŞ YERİ OLMAYANLAR İKAMETGAHININ BULUNDUĞU YERDEKİ NOTERLERE TASDİK ETTİRİLİR. ŞUBE İŞYERİNİN DEFTERLERİ MERKEZ İŞ YERİNİN BULUNDUĞU YERDEKİ NOTERLERE TASDİK ETTİRİLEBİLİR. ANCAK MERKEZ İŞ YERİNİN DEFTERLERİ ŞUBE İŞ YERİNİN BULUNDUĞU YERDEKİ NOTERLERE TASDİK ETTİRİLEMEZ. ANCAK DEFTERLER ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERİN KURULUŞ AŞAMASINDA ŞİRKET MERKEZİNİN BULUNDUĞU YER TİCARET SİCİLİ MEMURU VEYA NOTER TARAFINDAN TASTİK EDİLİR.

*Dayanak:VUK. 221. MADDESİ VE İŞLEM YÖNERGESİ

REESKONT VE AVANS İŞLEMLERİNDE UYGULANAN İSKONTO VE FAİZ ORANLARI		
Vadelerine En Çok Üç Ay Kalan Senetler Karşılığında	Reeskont İşlemlerinde	Avans İşlemlerinde
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
19.12.2020	%15,75	%16,75
13.06.2020	%9,00	%10,00
21.12.2019	%12,75	%13,75
11.10.2019	%17,25	%18,25
29.06.2018	%18,50	%19,50
31.12.2016	%8,75	%9,75
14.12.2014	%9	%10,50
27.12.2013	%10,25	%11,75
21.06.2013	%9,50	%11
20.12.2012	%13,50	%13,75
19.06.2012	%16	%16,50

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

GEÇİKME ZAMMI ORANLARI(6183 SAYILI KANUN MADDE:51)			
UYGULAMA DÖNEMİ	AYLIK ORAN	YILLIK ORAN	DAYANAĞI OLAN BAKANLAR KURULU KARARI
14.11.2023 tarihinden itibaren	%3,5	%42	7782 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
21.07.2022-13.11.2023	%2,5	%30	5801 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı
21/07/2022 tarihinden itibaren	%2,5	%24	5801 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı
30/12/2019 tarihinden itibaren	%1,6	%19,2	1947 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
02/10/2019 tarihinden itibaren	%2	%24	1592 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
01/07/2019 tarihinden itibaren	%2,5	%30	1266 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
05/09/2018 Tarihinden İtibaren	%2	%24	62 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
19/10/2010 Tarihinden İtibaren	%1,40	%16,8	2010/965
19/11/2009	%1,95	%23,4	2009/15565
21/04/2006 Tarihinden İtibaren	%2,5	%30	2006/10302

NOT: GEÇİKME ZAMMI TECİLDE TECİLİN YAPILDIĞI, İFLAS HALİNDE İFLASIN AÇILDIĞI VE ACİZ HALİNDE BU DURUMUN SABİT OLDUĞU GÜNE KADAR HESAPLANIR. AY KESİRLERİNE İSABET EDEN GEÇİKME ZAMMI GÜNLÜK OLARAK HESAPLANIR (5035 SAYILI KANUNUN 4. MADDESİYLE YÜRÜRLÜK 02/01/2004
* GEÇİKME ZAMMI 1 TL DEN AZ OLAMAZ.

TECİL FAİZİ ORANLARI (6183 SAYILI KANUN MADDE:48)

UYGULAMA DÖNEMİ	AYLIK ORAN	YILLIK ORAN	DAYANAĞI
28/04/2006 tarihinden itibaren	%2	%24	438 Seri Nolu Tah. Gen. Teb.
21/11/2009 tarihinden itibaren	%2	%19	Seri: C-Sıra 1 Nolu Tah. Gen. Teb.
21/10/2010 tarihinden itibaren	%1	%12	Seri: C-Sıra 2 Nolu Tah. Gen. Teb.
06.09.2018 tarihinden itibaren	%1,83	%22	Seri: C-Sıra 3 Nolu Tah. Gen. Teb.
25.10.2019 tarihinden itibaren	%1,58	%19	Seri: C-Sıra 4 Nolu Tah. Gen. Teb.
30.12.2019 tarihinden itibaren	%1,25	%15	Seri: C-Sıra 5 Nolu Tah. Gen. Teb.
21.07.2022 tarihinden itibaren	%2	%24	Seri: C-Sıra 6 Nolu Tah. Gen. Teb.

KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK İŞLEMLER

KISMİ 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 Yaptırılan 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 Türü Baskı ve Basım Hizmetleri	7/10
Diğer Hizmet Alımları	5/10
Diğer Hizmet Alımları Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan 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
KISMİ 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 GİDERİLEMİYEN KDV TUTARININ İADE KONUSU YAPILAMAYACAK KISIMLA İLGİLİ SINIR

Yıllar	Sınır Tutarı
2024	90.800,00 TL
2023	57.300,00 TL
2022	25.700,00 TL
2021	18.900,00 TL
2020	17.300,00 TL
2019	14.100,00 TL

Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifeleri

56 seri No.lu MTV Genel Tebliği ile 01.01.2024 tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen tutarlar aşağıdaki gibidir.

(I) Sayılı Tarife

Motor Silindir Hacmi (cm ³)	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 cm ³ ve aşağısı	70.600'ü aşmayanlar	1	3.359	2.343	1.308	979	347
	70.600'ü aşıp 123.700'ü aşmayanlar	2	3.692	2.576	1.437	1.088	383
	123.700'ü aşanlar	3	4.032	2.809	1.573	1.188	413
1301 - 1600 cm ³ e kadar	70.600'ü aşmayanlar	4	5.851	4.387	2.544	1.798	690
	70.600'ü aşıp 123.700'ü aşmayanlar	5	6.439	4.828	2.801	1.973	754
	123.700'ü aşanlar	6	7.026	5.265	3.050	2.153	823
1601 - 1800 cm ³ e kadar	177.000'i aşmayanlar	7	11.374	8.894	5.227	3.189	1.235
	177.000'i aşanlar	8	12.413	9.697	5.710	3.484	1.348
1801 - 2000 cm ³ e kadar	177.000'i aşmayanlar	9	17.920	13.800	8.111	4.828	1.898
	177.000'i aşanlar	10	19.553	15.061	8.848	5.265	2.072
2001 - 2500 cm ³ e kadar	221.000'i aşmayanlar	11	26.885	19.517	12.193	7.282	2.880
	221.000'i aşanlar	12	29.332	21.290	13.299	7.948	3.142
2501 - 3000 cm ³ e kadar	442.300'ü aşmayanlar	13	37.485	32.615	20.373	10.957	4.016
	442.300'ü aşanlar	14	40.898	33.575	22.227	11.955	4.383
3001 - 3500 cm ³ e kadar	442.300'ü aşmayanlar	15	57.093	51.374	30.944	15.446	5.657
	442.300'ü aşanlar	16	62.289	56.039	33.756	16.845	6.179
3501 - 4000 cm ³ e kadar	708.000'i aşmayanlar	17	89.767	77.517	45.649	20.373	8.111
	708.000'i aşanlar	18	97.937	84.560	49.807	22.227	8.848
4001 cm ³ ve yukarısı	840.700'ü aşmayanlar	19	146.932	110.117	65.252	29.326	11.374
	840.700'ü aşanlar	20	160.285	120.196	71.186	31.991	12.413
			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 cm ³ 'e kadar			625	467	345	212	80
251 - 650 cm ³ 'e kadar			1.294	979	625	345	212
651 - 1200 cm ³ 'e kadar			3.341	1.985	979	625	345
1201 cm ³ ve yukarısı			8.106	5.355	3.341	2.652	1.294

(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	4.016	2.652	1.294
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)			
1900 cm ³ ve aşağısı	3.355	3.341	1.985
1901 cm ³ ve yukarısı	8.106	5.355	3.341
3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)			
25 kişiye kadar	10.146	6.059	2.652
26-35 kişiye kadar	12.168	10.146	4.016
36-45 kişiye kadar	13.541	11.485	5.355
46 kişi ve yukarısı	16.245	13.541	8.106
4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık)			
1.500 kg.'a kadar	3.601	2.392	1.177
1.501-3.500 kg.'a kadar	7.295	4.226	2.392
3.501-5.000 kg.'a kadar	10.960	9.122	3.601
5.001-10.000 kg.'a kadar	12.168	10.333	4.844
10.001-20.000 kg.'a kadar	14.624	12.168	7.295
20.001 kg ve yukarısı	18.292	14.624	8.498

(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	67.931	54.316	40.730	32.576
1.151 - 1.800 kg.'a kadar	101.916	81.510	61.129	48.899
1.801 - 3.000 kg.'a kadar	135.909	108.719	81.510	65.211
3.001 - 5.000 kg.'a kadar	169.902	135.909	101.916	51.510
5.001 - 10.000 kg.'a kadar	203.898	163.107	122.312	97.834
10.001 - 20.000 kg.'a kadar	237.888	190.296	142.701	114.129
20.001 kg. ve yukarısı	271.871	217.473	163.107	130.479

(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	3.359	2.343	1.308	978	347
1301-1600 cm ³ e kadar	5.851	4.387	2.544	1.798	690
1601-1800 cm ³ e kadar	10.342	8.078	4.758	2.896	1.120
1801-2000 cm ³ e kadar	16.296	12.546	7.374	4.387	1.728
2001-2500 cm ³ e kadar	24.439	17.741	11.085	6.620	2.617
2501-3000 cm ³ e kadar	34.081	29.646	18.519	9.956	3.654
3001-3500 cm ³ e kadar	51.903	46.702	28.129	14.037	5.148
3501-4000 cm ³ e kadar	81.611	70.470	41.500	18.519	7.374
4001 cm ³ ve yukarısı	133.572	100.164	59.319	26.654	10.342

DAMGA VERGİSİ ORANLAR

	2024	2023	2022	2021	2020	2019
KİRA MUKAVELENAMELERİ (MUKAVELE SÜRESİNE GÖRE KİRA BEDELİ ÜZERİNDEN)	BİNDE 1.89	BİNDE 1.89	BİNDE 1.89	BİNDE 1.89	BİNDE 1.89	BİNDE 1.89
BİLANÇOLAR	360,00 TL	227,30 TL	102,00 TL	74,90 TL	68,70 TL	56,10 TL
GELİR TABLOLARI	171,90 TL	108,50 TL	48,70 TL	35,80 TL	32,90 TL	26,90 TL
İŞL. HES. ÖZETLERİ	171,90 TL	108,50 TL	48,70 TL	35,80 TL	32,90 TL	26,90 TL
YILLIK G.V. BEY.	467,20 TL	294,90 TL	132,30 TL	97,20 TL	89,10 TL	72,70 TL
KURUMLAR V. BEY.	624,10 TL	393,90 TL	176,70 TL	129,80 TL	119,00 TL	97,10 TL
MUHTASAR BEY.	308,30 TL	194,60 TL	87,30 TL	64,10 TL	58,80 TL	48,00 TL
K.D.V. BEYANNAMESİ	308,30 TL	194,60 TL	87,30 TL	64,10 TL	58,80 TL	48,00 TL
DİĞER VERGİ BEYANNAMELERİ (DAMGA VERGİSİ BEYANNAMELERİ HARİÇ)	308,30 TL	194,60 TL	87,30 TL	64,10 TL	58,80 TL	48,00 TL
BELEDİYELERE VE İL ÖZEL İDARELERİNE VERİLEN BEYANNAMELER	228,80 TL	144,40 TL	64,80 TL	47,60 TL	43,70 TL	35,70 TL
SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA VERİLEN SİGORTA PRİM BİLDİRGELERİ	624,10 TL	393,90 TL	176,70 TL	129,80 TL	119,00 TL	97,10 TL
GÜMRÜK İDARELERİNE VERİLEN BEYANNAMELER	393,90 TL	393,90 TL	176,70 TL	129,80 TL	119,00 TL	97,10 TL

2024 TAKVİM YILI İÇİN*

(DAYANAĞI: 55 SERİ NO'LU VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ)

MATRAH	VERASET YOLUYLA İNTİKALLERDE %	İVAZSIZ İNTİKALLERDE %
İlk 1.700.000 TL için	1	10
Sonra gelen 4.000.000 TL için	3	15
Sonra gelen 8.700.000 TL için	5	20
Sonra gelen 17.000.000 TL için	7	25
Matrahın 31.100.000 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				
	2024	2023	2022	2021	2020
Evlatlıklar dahil, furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	1.609.552 TL	1.015.747 TL	455.635 TL	334.534 TL	306.603 TL
Furuğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinde	3.221.082	2.032.742	911.830 TL	669.479 TL	613.582 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	37.059 TL	23.387 TL	10.491 TL	7.703 TL	7.060 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	37.059 TL	23.387 TL	10.491 TL	7.703 TL	7.060 TL

DEĞERLİ KAĞIT BEDELLERİ	2023	2022	2021	2020	2019	2018
1/a-b NOTER KAĞITLARI ve BEYANNAME	55 TL	25,50 TL	20,00 TL	16,50 TL	13,60 TL	11,00 TL
1/c PROTESTO,VEKALETNAME VE RE'SEN SENET	110 TL	50,00 TL	40,00 TL	33,00 TL	27,00 TL	22,00 TL
3 PASAPORTLAR	501 TL	225,00 TL	180,00 TL	160,00 TL	133,50 TL	108,00 TL
4 İKAMET İZİNİ	356 TL	160,00 TL	125,00 TL	110,00 TL	89,00 TL	72,00 TL
6/a KANUNİ BİLDİRİM SÜRESİ DIŞINDA DOĞUM NEDENİYLE DÜZENLENEN TÜRKİYE CUMHURİYETİ KİMLİK KARTI	83 TL	37,50 TL	30,00 TL	25,00 TL	22,50 TL	18,50 TL
6/b DEĞİŞTİRME NEDENİYLE DÜZENLENEN TÜRKİYE CUMHURİYETİ KİMLİK KARTI	83 TL	37,50 TL	30,00 TL	25,00 TL	22,50 TL	18,50 TL
6/c KAYIP NEDENİYLE DÜZENLENEN TÜRKİYE CUMHURİYETİ KİMLİK KARTI	166 TL	75,00 TL	60,00 TL	50,00 TL	45,00 TL	37,00 TL
7 AİLE CÜZDANLARI	445	200,00	160,00	140,00 TL	121,00 TL	98,00 TL
9 SÜRÜCÜ BELGELERİ	624 TL	280,00 TL	225,00 TL	200,00 TL	166,00 TL	134,00 TL
10 SÜRÜCÜ ÇALIŞMA BELGELERİ (KARNELERİ)	624 TL	280,00 TL	225,00 TL	200,00 TL	166,00 TL	134,00 TL
12 MOTORLU ARAÇ TESCİL BEL.	557 TL	250,00 TL	200,00 TL	180,00 TL	148,50 TL	120,00 TL
13 İŞ MAKİNESİ TESCİL BELGESİ	468 TL	210,00 TL	170,00 TL	150,00 TL	124,00 TL	100,00 TL
14 BANKA ÇEKLERİ (HER 1 YAP.)	33 TL	15,50 TL	12,00 TL	10,00 TL	8,00 TL	6,50 TL
15 MAVİ KART (EK: 9/5/2012-6304/9 MD.)	83 TL	20,00 TL	16,00 TL	14,00 TL	12,50 TL	10,00 TL
16 YABANCI ÇALIŞMA İZİN BELGESİ	356 TL	160,00 TL	125,00 TL	110,00 TL	89,00 TL	72,00 TL
17 YABANCI ÇALIŞMA İZİN BELGESİ	356 TL	160,00 TL	125,00 TL	110,00 TL	89,00 TL	72,00 TL
DAYANAĞI	DEĞ. KAĞ. KAN. GEN. TEB. SERİ NO: 79	DEĞ. KAĞ. KAN. GEN. TEB. SERİ NO: 70	DEĞ. KAĞ. KAN. GEN. TEB. SERİ NO: 66	DEĞ. KAĞ. KAN. GEN. TEB. SERİ NO: 64	DEĞ. KAĞ. KAN. GEN. TEB. SERİ NO: 60	DEĞ. KAĞ. KAN. GEN. TEB. SERİ NO: 56

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
2024	12.880.000,00 TL
2023	9.967.000,00 TL
2022	6.173.000,00 TL
2021	5.227.000,00 TL
2020	5.000.000,00 TL

DEĞERLİ KONUT VERGİSİ 2023 YILI TARİFESİ (EMLAK VERGİSİ KANUNU MADDE 44)

12.880.000 TL ile 19.321.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil) 12.880.000 TL'yi aşan kısmı için	Binde 3
25.763.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 19.321.000 TL'si için 19.323 TL, fazlası için	Binde 6
25.763.000 TL'den fazla olanlar 25.763.000 TL'si için 57.975 TL, fazlası için	Binde 10

VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN VE 1/1/2023 TARİHİNDEN GEÇERLİ OLMAK ÜZERE UYGULANACAK OLAN HAD VE TUTARLARA İLİŞKİN LİSTE

MADDE NO	KONUSU	2024 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)
MADDE 104	İlanın şekli	
	1- İlanın vergi dairesinde yapılması	17.000
	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	17.000-1.700.000 1.700.000 ve üzeri
	4- İlanın; -Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri açısından Gelir İdaresi Başkanlığının, diğerleri için ilgili idarenin resmi internet sitesinde ayrıca duyurulması	17.000
MÜKERRER MADDE 115	Tahakkuktan vazgeçme	200
MADDE 153/A	Teminat tutarı	690.000
Madde 177	Bilanço hesabı esasına göre defter tutma hadleri	
	1- Yıllık; - Alış tutarı - Satış Tutarı	1.400.000 2.000.000
	2- Yıllık gayrisafi iş hasılatı	690.000
	3- İş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı	1.400.000
MADDE 232	Fatura kullanma mecburiyeti	6.900
MADDE 252	Muhtarların karne tasdikinde aldığı harç	20
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	44.000.000
	Faaliyeti devam edenler	440.000.000
	10-4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununda tanımlı bulunan motorlu araç ticareti yapanlar	100.000.000
MADDE 313	Doğrudan gider yazılacak demirbaş ve peştemallıklar	6.900
MADDE 323	Şüpheli alacak tutarı	14.000
MADDE 343	En az ceza haddi	
	- Damga vergisinde - Diğer vergilerde	87 170
MADDE 352	Usulsüzlük dereceleri ve cezaları (Kanuna bağlı cetvel)	
	1 inci derece usulsüzlükler 1- Sermaye şirketleri	1.100

MADDE NO	KONUSU	2024 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)
	2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	660
	3- İkinci sınıf tüccarlar	330
	4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	150
	5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	87
	6- Gelir vergisinden muaf esnaf	40
	<u>II nci derece usulsüzlükler</u>	
	1- Sermaye şirketleri	580
	2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	330
	3- İkinci sınıf tüccarlar	150
	4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	87
	5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	40
	6- Gelir vergisinden muaf esnaf	23
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, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması - Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	3.400 1.700.000
	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 sayılması - Her bir belge nevine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza - Her bir belge nevine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	3.400 170.000 1.700.000
	4- Hazine v 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	1.700
	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	40.000
	7- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara	2.000

MADDE NO	KONUSU	2024 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)
	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	6.600 1.300.000
	9- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	8.700
	10- 127 nci maddenin (d) bendi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığının özel işaretle görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	6.600
	11- Tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına Alt sınır Üst sınır	230.000 2.300.000
MADDE 355	Damga Vergisinde	
	- Her bir kâğıt için kesilecek özel usulsüzlük cezası	14
MÜKERRER MADDE 355	Bilgi vermektten çekinenler ile 107/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 madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar	
	1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	11.800
	2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	5.800
	3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	3.000
	107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar	
	1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	6.900
	2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	3.400
	3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	1.800
	- Mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara (üst sınır)	4.400.000
	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	8.700.000
MADDE 370	İzaha davet	
	- Kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı	500.000
EK MADDE 1	Tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında sınır	23.000 üzeri
EK MADDE 1	376 nci maddedeki indirim oranının %50 artırımlı uygulanacağı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında sınır	23.000 ve altı
EK MADDE 11	Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında sınır	23.000 üzeri

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.

Vergi Raporu Dergisine (Dergimize) gönderilen çalışmalarda benzerlik oranı toplamda %35'i geçmemelidir. Aksi durumda çalışma hakem değerlendirmesine sunulmayacak ve yayınlanmayacaktır. Beş kelimeye kadar benzerlikler değerlendirmeye alınmayacaktır.

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 Suçççek, 2016: 25).

• İkidenden 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).

• İkidenden 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.

- **İkiden 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.

- **İkiden 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. İntihal raporuna göre benzerlik oranı toplam % 30'u geçmemelidir.

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,

Yayımdan 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;

- Paragrafın tamamının alıntı yapılması,
- Mevzuattan doğrudan alıntı yapıldığı halde, yazarın ilgili bölüme kendi yazısı gibi yer vermesi,
- 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 görülmeyip, 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 taşımasına 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 3.250.00 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



TÜRK VERGİ KANUNLARI

2024

Sipariş için;

vergiraporu.com.tr



www.trt.net.tr