



VERGİ MEVZUATINDA GÜNCEL GELİŞMELER

HAZIRLAYAN**Çağlar DOĞAN**

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

**VERGİ MEVZUATINDA
GÜNCEL GELİŞMELER****CUMHURBAŞKANI KARARLARI**

- **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü Maddesi, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci Maddesi ve Aynı Kanunun 30 uncu Maddesinde Yer Alan Vergi Kesintisi Oranlarına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararlarının Eki Kararlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Karar**

22.12.2024 tarih ve 32760 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9284 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde yer alan tevkifat nispetlerine ilişkin 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde yer alan vergi kesintisi oranlarına ilişkin 12/1/2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar ile aynı Kanunun 30 uncu maddesinde yer alan vergi kesintisi oranlarına ilişkin 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararda değişiklik yapılması hakkındaki ekli Kararın yürürlüğe konulmasına karar verilmiştir. İlgili düzenleme aşağıdaki gibidir.

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde yer alan tevkifat nispetleri

hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir. **(Madde 1)**

“18. 23/10/2014 tarihli ve 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, mezkûr Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemelerden %1.”

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir. **(Madde 2)**

“16 - 23/10/2014 tarihli ve 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, mezkûr Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla Türkiye'de iş yeri veya

daimi temsilcisi bulunan hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemelerden %1.”

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde yer alan vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir. **(Madde 3)**

“12 - 23/10/2014 tarihli ve 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, mezkûr Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemelerden %1.”

Bu Karar 1/1/2025 tarihinde yürürlüğe girer.

● **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü Maddesi, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci Maddesi ve Aynı Kanunun 30 uncu Maddesinde Yer Alan Vergi Kesintisi Oranlarına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararlarının Eki Kararlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Karar**

22.12.2024 tarih ve 32760 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 9286 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde yer alan tevkifat nispetlerine ilişkin 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde yer alan vergi kesintisi oranlarına ilişkin 12/1/2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar ile aynı Kanunun 30 uncu maddesinde yer alan vergi kesintisi oranlarına ilişkin 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararda değişiklik yapılması hakkındaki ekli Kararın yürürlüğe konulmasına karar verilmiştir.

İlgili düzenleme aşağıdaki gibidir.

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde yer alan tevkifat nispetleri hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan “% 10” ibareleri “% 15” şeklinde değiştirilmiştir. **(Madde 1)**

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde yer alan vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendinde yer alan “% 10” ibaresi “% 15” şeklinde değiştirilmiştir. **(Madde 2)**

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan “% 10” ibareleri “% 15” şeklinde değiştirilmiştir. **(Madde 3)**

Bu Karar yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

● **KANUNLAR**
Köy Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun(Katma Değer Vergisi)

12.12.2024 tarih ve 32750 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7534 sayılı Köy Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Katma Değrr Vergisi Kanununda değişiklik yapılmıştır. İlgili düzenleme aşağıdaki gibidir.

- 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasının (p) bendinde yer alan “işlemleri ile” ibaresinden sonra gelmek üzere “Kentsel Dönüşüm Başkanlığı ve” ibaresi eklenmiştir. **(Madde 3)**

● TEBLİĞLER

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 459)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 575)

30.11.2024 tarih ve 32738 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 575 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 459)'nde değişiklik yapılmıştır. İlgili düzenleme aşağıdaki gibidir.

- 24/12/2015 tarihli ve 29572 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 459)'nin "4.1. Kapsam ve Tutar" başlıklı bölümünde bulunan "7.000" ibareleri "30.000" şeklinde, aynı bölümün dördüncü paragrafından sonra yer alan örnekteki "20.000" ibaresi "35.000", beşinci paragrafından sonra yer alan ilk örnekteki "15.000" ibaresi "45.000", ikinci örnekteki "25.000" ibaresi "90.000" şeklinde değiştirilmiştir. **(Madde 1)**

- Aynı Tebliğin "4.1.1. Aynı Günde Aynı Kişi veya Kurumlarla Yapılan İşlemler" başlıklı bölümündeki örnek aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. **(Madde 2)**

"Örnek: Tevsik zorunluluğu kapsamında olan (AB) A.Ş., aynı gün içerisinde (VY) Ltd. Şti.'nden sırasıyla 10.000 TL, 10.000 TL, 8.000 TL ve 3.000 TL tutarında ayrı ayrı mal alımları gerçekleştirmiştir. Tevsik zorunluluğu kapsamında olan (AB) A.Ş.'nin (VY) Ltd. Şti.'nden aynı günde yaptığı mal alımları toplamı 3.000 TL'lik alımla 30.000 TL'lik haddi aştığından, son işleme ait tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması gerekmektedir.

Söz konusu tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğuna uyulmaması durumunda (AB) A.Ş. ile (VY) Ltd. Şti.'ne ayrı ayrı ceza uygulanacaktır.

- Aynı Tebliğin "4.1.2. Kısım Kısım Yapılan Tahsilat ve Ödemeler" başlıklı bölümündeki örnek aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. **(Madde 3)**

"Örnek: Avukatlık mesleğini icra eden mükellef (T), (K) A.Ş.'ye bir yıl süreyle vereceği hukuk danışmalığı hizmeti karşılığında 160.000 TL alacaktır. Aralarındaki anlaşma gereği (K) A.Ş., hizmet bedelini 15.000 TL'lik taksitler halinde ödeyecektir. Bu durumda serbest meslek makbuzunun, taksitlerin ödendiği tarihlerde 15.000 TL üzerinden düzenlenmesi tevsik zorunluluğunu ortadan kaldırmayacak, sözleşmenin toplam tutarı belirlenen haddi aştığından kısım kısım yapılan her bir tahsilat ve ödeme de aracı finansal kurumlar kanalıyla tevsik edilecektir.

Söz konusu tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğuna uyulmaması durumunda serbest meslek erbabı (T) ile (K) A.Ş.'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 faturalarda yabancıların ve/veya Türkiye mukimi olmayan gerçek kişilerin pasaport numaralarının yazılması şart olup, bunun dışında pasaportların bir suretinin faturanın ekine konulmasına gerek bulunmamaktadır. Ayrıca, tahsil edilen tutarların tahsilatı takip eden ilk iş günü sonuna kadar aracı finansal kurumlara yatırılması zorunluluğu aranılmayacaktır.),"

● Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 333)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 576)

07.12.2024 tarih ve 32745 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 576 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 333)'nde değişiklik yapılmıştır. İlgili düzenleme aşağıdaki gibidir.

- 28/4/2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 333)’nin ekinde yer alan listenin 3.49.1. satırı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve listeye 3.49.10. satırından sonra gelmek üzere aşağıdaki satır eklenmiştir. **(Madde 1)**

3.49.1.	Teleks ve data modem cihazları, data terminal ara birim cihazları, interaktif telekontrol sistemleri, network yan bileşenleri, veri iletişim sistemleri v.b.	5	20,00%
3.49.11.	Plaka tanıma sistemi, taşıt tanıma sistemi v.b.	2	50,00%

Yapılan düzenleme ile amortisman listesine bazı eklemeler yapılmıştır.



ULUSLARARASI VERGİ HABERLERİ

HAZIRLAYAN**Burcu ALPTEKİN**

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

Hasan KİRAZ

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

ULUSLARARASI VERGİ HABERLERİ

● El Salvador 2025 Yılı Vergi Cennetleri Listesini Yayınladı

<https://itp.orbitax.com/taxnews/article?id=98735b8476681baa08f4e9a14489a7f9>

El Salvador Maliye Bakanlığı, düşük vergili ve vergisiz yargı bölgeleri/bölgeleri de dâhil olmak üzere, 2025 mali yılı için vergi amaçlı olarak vergi cenneti olarak kabul edilen yargı bölgeleri ve bölgelerin listesini içeren tercihli vergi rejimleri (vergi cennetleri) hakkında yeni bir Genel Kılavuz yayınladı. Genel olarak, listede yer alan bir idari bölgede ikamet eden alıcılara yapılan ödemeler %25 oranında artırılmış stopaj vergisine tabidir. Bazı durumlarda, belirli bir tercihli vergi rejimi kapsamındaki kuruluşlara yapılan ödemeler artırılmış stopaja tabi olacaktır, ancak bir bütün olarak yargı yetkisine tabi olmayacaktır. Artan stopaja ek olarak, diğer etkiler arasında, listelenen bir idari bölgede bulunan taraflarla yapılan işlemlerin, ilişkili olsun ya da olmasın transfer fiyatlandırması kurallarına tabi olması ve belirli kesinti kısıtlamalarının uygulanabilmesi yer almaktadır.

Düşük Vergili İdareler:

Arnavutluk, Andorra, Ermenistan, Azerbaycan, Azor Adaları (Portekiz), Barbados, Bosna

Hersek, Botsvana, Bulgaristan, Kamboçya, Komorlar, Cook Adaları, Hırvatistan, Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Gürcistan, Cebelitarık, Hong Kong, Macaristan, İzlanda, İrlanda, Kazakistan, Kosova, Kuveyt, Kırgızistan, Labuan (Malezya), Letonya, Lübnan, Lihtenştayn, Litvanya, Lüksemburg, Makao, Maldivler, Malta, Mauritius, Moldova, Karadağ, Nauru, Hollanda, Kuzey Makedonya, Umman, Palau, Paraguay, Polonya, Porto Riko, Katar, Romanya, San Marino, Suudi Arabistan, Sırbistan, Singapur, Slovenya, İsviçre, Tayvan, Tayland, Timor-Leste (Doğu Timor), Türkmenistan, Ukrayna, Özbekistan ve Vietnam.

2024'teki listeye kıyasla Ermenistan, Azerbaycan, Kamboçya, Hırvatistan, Kosova ve Ukrayna eklenirken Barbados ve Nauru vergisiz listeden çıkarılmıştır. Son olarak, Jamaika ve Türkiye listeden çıkarılmıştır.

Vergisiz Yönetimler:

Anguilla, Aruba, Bahamalar, Bahreyn, Belize, Bermuda, İngiliz Virgin Adaları, Brunei, Cayman Adaları, Campione D'Italia (İtalya), Curacao, Delaware (ABD), Florida (ABD), Granada, Guernsey, Man Adası, Jersey, Liberya, Marshall Adaları, Monako, Montserrat, Nevada (ABD), Norfolk Adası, Qeshm (İran), Saint Helena ve Tristan da

Cunha, Saint Kitts ve Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent ve Grenadinler, Samoa, Seyşeller, Sint Maarten, Güney Dakota (ABD), Teksas (ABD), Trinidad ve Tobago, Turks ve Caicos Adaları, Birleşik Arap Emirlikleri, ABD Virgin Adaları, Vanuatu, Washington (ABD) ve Wyoming (ABD).

Antigua ve Barbuda 2024 listesinden çıkarılmış, Barbados ve Nauru ise düşük vergi listesine alınmıştır.

OECD/FATF Tarafından Vergi Cenneti Olarak Sınıflandırılan Yönetimler:

Önceki yıllarda olduğu gibi, rehberde OECD/FATF tarafından sınıflandırılan hiçbir yargı bölgesi/bölge yer almamaktadır.

Listede yer almayan idari bölgelerdeki kuruluşların, bir vergi muafiyetinden yararlanmaları veya El Salvador'da uygulanacak oranın %80'inden daha düşük bir oranda vergiye tabi olmaları ya da holding şirketi rejimi, genel merkez rejimi, uluslararası işletme rejimi gibi düşük vergilendirmeli veya hiç vergilendirmesiz belirli bir tercihli rejime tabi olmaları halinde, artan stopaj ve transfer fiyatlandırması kurallarına tabi olabileceklerini unutmayın.

● **Kripto Varlık Raporlama Çerçevesi ve değiştirilmiş Ortak Raporlama Standardı: OECD bilgi aktarımı için bilgi teknolojileri formatını ve yorumlayıcı kılavuzu yayınladı.**

<https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2024/10/crypto-asset-reporting-framework-and-amended-common-reporting-standard-oecd-releases-it-format-for-transmitting-information-and-issues-interpretative-guidance.html>

OECD, Kripto Varlık Raporlama Çerçevesi (CARF) ve değiştirilmiş Ortak Raporlama Standardı (CRS) uyarınca vergi daireleri arasında bilgi aktarımını desteklemek için XML Şemalarını ve Kullanıcı Kılavuzlarını yayınladı.

CARF XML, CRS XML Şemaları ve Kullanıcı Kılavuzları, 2023 yılında OECD tarafından onaylanan ve daha sonra G20 ve Küresel Forum tarafından uluslararası standartlar olarak kabul edilen CARF ve değiştirilmiş CRS'nin raporlama gereksinimlerini yansıtmaktadır. Hem CARF hem de değiştirilmiş CRS kapsamındaki ilk değişimlerin 2027 yılında başlaması beklenmektedir. Böylece, kripto varlıkların takibinin kolaylaşması, hem vergisel anlamda hem de suç gelirlerinin aklanması anlamında yardımcı olacağı değerlendirilmektedir.

● **OECD, 58 OECD Ülkesi ile Diğer Gelişmiş ve Yükselen Ekonomilerin Vergi Sistemleri ve İdarelerine İlişkin “Vergi İdaresi 2024” Raporunu Yayınladı.**

https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2024_2d5fba9c-en.html?utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2015-11-2024&utm_content=Read%20the%20report&utm_term=ctp&utm_medium=email&utm_source=Adestra

Vergi İdaresi 2024, OECD'nin vergi idaresine ilişkin karşılaştırmalı bilgi serisinin on ikinci baskısıdır. Zengin veri ve diğer bilgileri içeren bu kitap, vergi idaresi analistlerinin diğer ülkelerdeki vergi sistemlerinin tasarımını ve idaresini anlamalarına ve sınır ötesi karşılaştırmalar yapmalarına olanak tanımak üzere hazırlanmıştır. Özellikle analistlere yönelik olmakla birlikte, vergi sistemi yönetiminde değişiklik yapmayı düşünen üst düzey vergi idaresi yöneticileri veya maliye bakanlıkları yetkilileri için de yararlı bir araç olabilir.

Uluslararası Gelir İdaresi Anketi (ISORA) verilerini kullanan Vergi İdaresi Serisi'nin (TAS) 2024 baskısı, 2022 mali yılının sonuna kadar performansla ilgili veriler, oranlar ve eğilimler dahil olmak üzere 58 yargı alanındaki ulusal düzeydeki vergi idarelerine daha yakından bakmaktadır.

Önceki yıllarda, sürekli değişen bir ortamın

vergi idaresi üzerindeki etkisi yorumlanmıştı. Ekonominin dijitalleşmesi, teknolojik gelişmeler ve COVID-19 salgını gibi hem iç hem de dış faktörlerden kaynaklanan bu değişiklikler, vergi idarelerinin işletme modellerini uyarlamalarının arkasındaki temel nedenlerdir. Bu değişikliklerden bazılarının uygulanması uzun yıllar alabilmektedir ve Vergi İdaresi Serisi'nin (TAS) önceki baskılarına yansıyan aşamalı ilerleme, bu 2024 baskısında da gözlemlenmeye devam etmektedir.

Vergi idareleri, özellikle mükelleflerin uyumunu etkilemek için daha proaktif yaklaşımlar benimseme fırsatlarını değerlendirerek verimliliklerini ve etkinliklerini artırmış ve sürdürmüşlerdir. Bu durum sıklıkla teknoloji kullanımının artmasıyla ve vergi mükelleflerinin değişen beklenti ve ihtiyaçlarına yanıt vermekle gerçekleşmiştir. Örneğin vergi idareleri, vergi beyannamelerinin çevrimiçi olarak doldurulmasının yanı sıra çevrimiçi ödemeleri ve vergi beyannamelerinin tamamen veya kısmen önceden doldurulmasını sağlayan e-idareyi hızlı bir şekilde benimsemişlerdir. Bu durum, 2014'ten bu yana üç ana vergi türünde önemli ölçüde (yüzde 17 ila 23 puan arasında) artan e-dosyalama oranlarının gelişimine bakıldığında açıkça görülürken, e-ödeme oranları 2018'den bu yana yaklaşık yüzde 10 puan artarak şu anda yaklaşık yüzde 90'a ulaşmıştır.

Benzer şekilde, vergi idareleri yıllardır teknolojik yeniliklerden faydalanmaktadır ve sanal asistanlar, yapay zekâ ve uygulama programlama arayüzleri kullanan idarelerin sayısı artmaya devam etmektedir. Örneğin, bu yayın kapsamındaki idareler arasında sanal asistan ve yapay zekâ kullanımındaki artış 2018'den bu yana neredeyse iki katına çıkmıştır.

2024 baskısı, vergi idaresindeki geniş çaplı gelişmelerin evrilmeye devam ettiğini gösterirken, 2019'da sekizinci baskının yayınlanmasından bu yana bu kadar ayrıntılı olarak incelenmemiş olan vergi idaresi süreçlerine ilişkin bazı

benzersiz bilgiler de sunmaktadır.

Bunun nedeni, 2018'den bu yana vergi idaresine ilişkin en kapsamlı uluslararası anket olması nedeniyle bir vergi idaresi veri hazinesi olduğu kanıtlanan 2023 ISORA anketinin sonuçlarıdır. Anket sonuçları, kullanıcıların sadece düzenli yıllık performans verilerini değil, aynı zamanda vergi idarelerinin nasıl çalıştığına ilişkin bilgileri de kapsayan vergi idaresi faaliyetlerine, süreçlerine ve düzenlemelerine daha yakından bakmalarını sağlamaktadır.

Son olarak, Vergi İdaresi Serisi'nin bu sayısında vergi kaybı tahminlerini inceleyen özel bir bölüm yer almaktadır. Son birkaç yıldır, giderek artan sayıda ülke vergi kayıplarını analiz etmeye başlamıştır, çünkü bu tahminlerin bulguları uyumsuzluğun boyutu ve niteliği, ortaya çıkan eğilimler ve vergi sisteminin genel sağlığı hakkında bilgi sağlayabilir. Vergi kaybı tahminlerinin karmaşık olduğunu kabul eden bu özel sayı, temel vergi kaybı kavramlarına genel bir bakış ve vergi kaybı araştırmalarındaki uluslararası deneyimlerden örnekler sunmaktadır.

● Enerji krizi sonrası vergi temelli karbon fiyatlandırması dururken emisyon ticareti sistemleri yeniden ivme kazandı.

https://www.oecd.org/en/about/news/press-releases/2024/11/renewed-momentum-for-emissions-trading-systems-as-tax-based-carbon-pricing-stalls-post-energy-crisis.html?utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2015-11-2024&utm_content=Read%20the%20press%20release&utm_term=ctp&utm_medium=email&utm_source=Adestra

OECD, Sera Gazı Emisyonlarının Fiyatlandırılması 2024 Raporu'nu yayınladı.

Yeni OECD raporuna göre, son enerji krizine yanıt olarak birçok ülkede enerji tüketim vergisi oranlarının düşürülmesi, 2023 yılında daha düşük örtülü karbon fiyatlarına yol açmıştır, ancak yeni emisyon ticaret programlarının geliştirilmesi,

önümüzdeki beş yıl içinde emisyonların daha büyük bir kısmının fiyatlandırılmasına yol açacaktır.

● **Karadağ %15 KDV oranını uygulamaya koydu**

<https://itp.orbitax.com/taxnews/article?source=Pagero&articleid=4717ce9e-9c9b-11ef-b3a3-9e5bf65b4f10&from=Newsletter&state=FmMWTVYxzNadzaUmCwl8Zg>

26 Eylül 2024 tarihinde Karadağ Parlamentosu, %15'lik indirimli KDV oranının yürürlüğe girmesini öngören yasayı imzalamıştır. Bu, bazı ürün ve hizmetlerin %7 KDV yerine %15 oranında vergilendirilmesini gerektirmektedir. Değişikliklerin 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi beklenmektedir.

Yeni %15 KDV oranı üzerinden vergilendirilen ürün ve hizmetler şunlardır:

- Kitaplar;
- Oteller ve konaklama hizmetleri;
- Alkolsüz içecekler ve meşrubatlar;
- Yiyecek hazırlama ve sunma hizmetleri;
- Eğitim, bilim ve sanatla ilgili telif hakları ve hizmetler;
- Biletler aracılığıyla faturalandırılan hizmetler;
- Marinalarda verilen hizmetler;
- Güneş panelleri;
- Kuaförlük hizmetleri.

% 7 KDV oranı aşağıdakiler için geçerli olacaktır:

- İnsan tüketimi için temel ürünler;
- İlaçlar;
- Ortez ve protez cihazların yanı sıra vücuda cerrahi olarak yerleştirilen tıbbi cihazlar;
- Ders kitapları ve öğretim yardımcıları;
- Reklam içeriği olmayan günlük ve periyodik basın;
- Şişelenmemiş içme suyu;
- Toplu taşıma hizmetleri;
- Hayvan yemi, canlı hayvan, bitki besleme, bitki koruma araçları, tohum ve ekim malzemesi;
- Kadın sağlık ürünleri ve bebek bezleri.

Karadağ'ın birliğe girme başvurusunu desteklemek üzere vergi sistemini 2006/112 sayılı AB Direktifi ile uyumlu hale getirmeyi amaçlayan ve 1 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe girecek olan değişiklikler, ülkenin ücretler üzerindeki vergi yükünü azaltmasını sağlarken, ülke için daha geniş bir mali strateji tarafından yönlendirilmektedir.

Rapor, küresel sera gazı (GHG) emisyonlarının yaklaşık %82'sini kapsayan 79 ülkede 2021-2023 yılları arasında emisyon ticareti sistemlerinin, karbon vergilerinin, yakıt ve elektrik tüketim vergilerinin ve emisyon veya enerji ürünlerinde vergi öncesi fiyatları düşüren sübvansiyonların nasıl geliştiğini takip etmektedir. Vergi oranları 1 Nisan 2023 içindir ve 2023 boyunca uygulanan emisyon ticareti planları da dahil edilmiştir. Karbonu dolaylı olarak fiyatlandıran akaryakıt tüketim vergileri enerji krizinden sonra azalırken, emisyon ticareti sistemlerinin gelişiminde bir artış olmuştur.

Küresel sera gazı emisyonlarının fiyatlandırma sistemleri tarafından kapsanması 2021 ve 2023 yılları arasında %42'de durmuş olsa da, hükümetler mevcut mekanizmaları genişleterek veya yenilerini uygulamaya koyarak daha yüksek karbon fiyatlarına hazırlanmaktadır. Bazıları sınır ötesi etkileri ve sınır karbon ayarlamaları gibi yeni politikaları da değerlendiriyor.

Rapor, şu anda geliştirilmekte olan 15 yeni karbon fiyatlandırma planıyla - çoğunlukla emisyon ticaret planları (ETS'ler) - emisyonların bir ETS veya karbon vergisi tarafından karşılanmasının önümüzdeki beş yıl içinde %27'den %34'e çıkacağını ve 79 ekonomi genelinde sera gazı emisyonlarının toplam karşılanma oranının %50'ye yaklaşacağını tahmin etmektedir.

OECD Genel Sekreteri Mathias Cormann, "Son enerji krizi karbon ve enerji fiyatlarını aşağıya çekti. Ancak ileriye baktığımızda hükümetlerin daha iddialı iklim eylemlerine hazırlandığını görüyoruz. Ve 2030'a yaklaşırken, mevcut kar-

bon azaltım mekanizmalarının genişletilmesi ve yenilerinin uygulamaya konulması, ortak hedeflerimize doğru ilerleme kaydedilmesi için muazzam bir fırsat sunuyor,” dedi.

● Avrupa Konseyi dijital çağda KDV paketi üzerinde anlaştı

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

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

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

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

Dijital KDV raporlaması

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

Bu durum, verilerin eksik olması ve gerçek zamanlı olarak mevcut olmaması nedeniyle, yetkililerin şüpheli veya hileli işlemleri hızlı bir

şekilde tespit etmede karşılaştıkları zorluklardan faydalanmaları için dolandırıcılara bir boşluk yaratmaktadır.

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

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

Ulusal düzeyde bir çerçeve, elektronik faturalarda yer alan verilerin kalitesini güvence altına alacak ve bu çerçevenin operasyonel hale getirilmesinde üye devletlere esneklik sağlayacaktır.

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

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

Platform ekonomisi için KDV

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

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

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

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

KDV kaydı için tek durak noktası

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

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

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

Konsej ayrıca, işletmeler arası işlemlerde KDV ödeme yükümlülüğünün, KDV'nin ödenme-

si gereken üye devlette yerleşik olmayan bir mal ya da hizmet tedarikçisinden alıcıya kaydırılması konusunda da mutabık kalmıştır ('ters ücret mekanizması' adı altında). Bu bazı durumlarda zaten mümkündü, ancak gelecekte zorunlu hale gelecektir.

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

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

Arka plan ve sonraki adımlar

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

● Amerikan Gelir İdaresi (IRS), "Sürdürülebilir Havacılık Yakıtı" teşviki için kılavuz yayınladı

<https://www.irs.gov/newsroom/treasury-irs-issue-guidance-for-the-sustainable-aviation-fuel-credit>

Hazine Bakanlığı ve Amerikan Gelir İdaresi (IRS), Enflasyonu Düşürme Yasası kapsamında oluşturulan "Sürdürülebilir Havacılık Yakıtı" (SAF) vergi indirimi için 2024-74 no.lu bildirim yayınladı.

SAF vergi indirimi, nitelikli bir karışımdaki sürdürülebilir havacılık yakıtının her galonu için 1,25 ila 1,75 dolar arasında değişmektedir. Vergi indirimine hak kazanmak için, sürdürülebilir havacılık yakıtının yaşam döngüsü sera gazı emisyonlarında en az %50'lik bir azalmaya sahip olması gerekmektedir.

Hazine Bakanlığı ve IRS, SAF kredisi ile ilgili olarak, bir SAF üreticisinin SAF kredilerinin amaçları doğrultusunda sera gazı emisyon azaltma yüzdesini hesaplamak için 40BSAF-GREET 2024 modelini kullanmasına izin veren Bildirim 2024-37 de dahil olmak üzere çeşitli bildirimler yayınlamıştı. Yeni 2024-74 no.lu bildirim, yürürlük tarihinden sonra SAF nitelikli bir karışımın satışı veya kullanımıyla ilgili taleplere ilişkin emisyon azaltma yüzdesini hesaplamak için Bildirim 2024-37'deki 40BSAF-GREET 2024 güvenli limanını kullanan bir vergi mükellefinin, 40BSAF-GREET 2024 modelinin Ekim 2024 versiyonunu kullanması gerektiğini öngörmektedir.

● **Trinidad ve Tobago vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayla mücadele için Çok Taraflı Sözleşmeye katıldı**

https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2024/11/trinidad-and-tobago-joins-multilateral-convention-to-tackle-tax-evasion-and-avoidance.html?utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2007-11-2024&utm_content=Read%20more&utm_term=ctp&utm_medium=email&utm_source=Adestra

Paris'teki OECD Genel Merkezinde, Trinidad ve Tobago Maliye Bakanı, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Sözleşmeyi

(Sözleşme) imzalayarak Sözleşmeye katılan toplam yetki alanı sayısını 149'a çıkardı.

Bugünkü imzayla birlikte Trinidad ve Tobago, uluslararası vergi işbirliği ve bilgi alışverişine yönelik dünyanın en geniş kapsamlı uluslararası anlaşmasına katılmış ve Sözleşmenin Karayipler'deki erişimini daha da güçlendirmiş oluyor. İmza, Trinidad ve Tobago'nun tüm büyük finans merkezleri de dahil olmak üzere 148 diğer yargı bölgesiyle bilgi alışverişinde bulunmasının önünü açacak. Bu değişim ilişkileri, Sözleşme kapsamında hâlihazırda mevcut olan 8000'den fazla değişim ilişkisine eklenecektir.

● **Cezayir, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayla mücadele için "Çok Taraflı Sözleşme"ye katıldı**

<https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2024/10/algeria-joins-multilateral-convention-to-tackle-tax-evasion-and-avoidance.html>

Cezayir Vergi Komiseri, "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Sözleşmeyi imzalayarak sözleşmeye katılan ülke sayısını 148'e çıkardı.

Cezayir, uluslararası vergi işbirliği ve bilgi alışverişine yönelik dünyanın en geniş kapsamlı uluslararası anlaşmasına katılmış ve Sözleşmenin Afrika'daki erişimini daha da güçlendirmiş oluyor. İmza, Cezayir'in tüm büyük finans merkezleri de dahil olmak üzere diğer 147 ülkeyle bilgi alışverişinde bulunmasının önünü açacak.

Sözleşme, taraf olanlara, talep üzerine bilgi değişimi, kendiliğinden bilgi değişimi, otomatik bilgi değişimi, yurtdışında vergi incelemeleri, eşzamanlı vergi incelemeleri ve vergi tahsilatında yardım gibi vergi konularında geniş bir yelpazede karşılıklı yardımlaşmaya girmesine olanak sağlamaktadır. Sözleşme, vergi mükelleflerinin haklarının korunması için kapsamlı güvenceler sağlamaktadır.

● **Çin, ultra zenginlerin denizaşırı yatırım kazançlarını vergilendirmek için harekete geçti**

<https://www.straitstimes.com/business/economy/china-moves-to-tax-ultra-rich-for-overseas-investment-gains>

Konuyla ilgili bilgi sahibi kişilere göre Çin, ülkenin ultra zenginlerinin denizaşırı yatırım kazançları üzerinde uzun süredir göz ardı edilen bir vergiyi uygulamaya başladı.

Çin'in büyük şehirlerindeki bazı varlıklı kişilere son aylarda öz değerlendirme yapmaları söylendi ya da vergi makamları tarafından geçmiş yıllardan kalan borçlar da dahil olmak üzere potansiyel ödemeleri değerlendirmek üzere toplantılara çağrıldılar.

Bu hareket, arazi satışları düşerken ve büyüme yavaşlarken hükümet içinde gelir kaynaklarını genişletmek için artan aciliyetin altını çiziyor. Aynı zamanda Başkan Xi Jinping'in dünyanın en büyük ikinci ekonomisinde daha eşit bir servet dağılımı yaratmaya yönelik "ortak refah" kampanyasıyla da uyumlu.

Temasa geçilen kişilerin yatırım kazançları üzerinden yüzde 20'ye varan vergilerle karşı karşıya olduğunu ve bazılarının da gecikmiş ödemeler için cezalara tabi olduğunu söyleyen kişiler, nihai miktarın müzakere edilebilir olduğunu da sözlerine ekledi.

Çin'in vergi hamlesi, vergi kaçakçılığını önlemeyi amaçlayan küresel bir bilgi paylaşım sistemi olan Ortak Raporlama Standardını (CRS) 2018'de uygulamaya koymasının ardından geldi. Yerel kurallar her zaman yatırım kazançları da dahil olmak üzere dünya çapındaki gelirler üzerinden vergilendirilmeyi öngörse de, yakın zamana kadar bunun nadiren uygulandığını söylediler.

Bu çabaların ne kadar yaygın olduğu ve ne kadar süreceğinin belirsiz olduğu belirtildi. Kişilere göre, hedef alınan Çinlilerden bazılarının offshore varlıklarında en az 10 milyon ABD Doları (13 milyon S\$) bulunurken, diğerleri Hong Kong

ve Amerika Birleşik Devletleri'nde listelenen şirketlerin hissedarlarıydı.

● **Brezilya Maliye Bakanı, vergi reformunun milyonlar vergisini de içerebileceğini söyledi**

<https://www.reuters.com/world/americas/brazil-minister-says-taxing-millionaires-is-one-option-under-income-tax-reform-2024-10-10/>

Maliye Bakanı Fernando Haddad yaptığı açıklamada, milyonerler vergisinin Brezilya hükümeti tarafından en düşük gelirli için önerilen vergi muafiyetlerini telafi etmek için değerlendirilen dört senaryodan biri olduğunu söyledi. Daha önce G20 toplantılarında da gündeme getirilen bu konu hala gündemdeki yerini koruyor.

Devlet Başkanı Luiz Inacio Lula da Silva, gelir vergisi muafiyetinin ayda 5,000 real (895.8 \$) kazanan mükelleflere kadar genişletilmesi önerisini de içeren bir gelir vergisi reformunu Kongre'ye gönderme sözü verdi. Muafiyet için mevcut üst sınır aylık 2,824 realdir.

Haddad gazetecilere yaptığı açıklamada reformun "nötr" olması gerektiğini, yani hükümetin vergi gelirlerini arttırmaya yönelik tedbirlerin önerilen muafiyetlerin etkilerini telafi etmesi gerektiğini söyledi.

Yerel bir gazete, hükümetin bireysel milyonerler için gelirin %12'si ile %15'i arasında belirlenecek bir asgari vergi oluşturmayı düşündüğünü bildirdi. Habere göre, tartışılmakta olan kurallara göre, şu anda asgari yüzdeyi ödemeyen milyonerler, hedefe ulaşına kadar daha fazla katkıda bulunmak zorunda kalacaklar.

● **Norveç AB ile Yeni KDV Anlaşması İmzaladı**

<https://www.regjeringen.no/en/aktuelt/re-negotiated-agreement-on-value-added-tax-signed-with-the-eu/id3055842/>

Norveç hükümeti AB ile yeni bir KDV anlaşması imzalandığını duyurdu.

Norveç'in AB Büyükelçisi Anders H. Eide, AB ile KDV alanında idari işbirliği konusunda yeniden müzakere edilen bir anlaşma imzaladı. Anlaşmanın amacı uluslararası KDV dolandırıcılığıyla mücadele etmektir. Değişiklik anlaşmasını AB adına Avrupa Komisyonu Genel Müdürü Gerassimos Thomas imzaladı.

Norveç ile AB arasında KDV dolandırıcılığıyla mücadelede idari işbirliğine ilişkin anlaşma 1 Eylül 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anlaşma

etkin bilgi alışverişi, kontrol işbirliği ve KDV alacaklarının tahsilinde yardım sağlamaktadır.

Anlaşmanın imzalanmasının ardından AB, KDV dolandırıcılığıyla daha etkin bir şekilde mücadele etmek için idari işbirliği araçlarını daha da geliştirdi. İmzalanan değişiklik anlaşması Norveç vergi makamlarının bu araçlardan daha fazlasına katılmasını sağlamaktadır.

İmzalama işlemlerinin tamamlanmasının ardından, yürürlüğe girmesi için Norveç Parlamentosu'na bir teklif sunulacaktır.



ÖZELGE VE YARGI KARARI ÖZETLERİ

HAZIRLAYAN**Çağlar DOĞAN**

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

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

Konu: Yapılmakta olan yatırımlar hesabından özel maliyet hesabına aktarılan tutarlarda reel olmayan finansman maliyeti ayrıştırması yapıp yapılmayacağı hakkında hk.

Özelgeyi Veren İdare: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Özelgenin Tarih ve Sayısı: 13.05.2024 – E-11395140-105[VUK-3-2657]-618503

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden;

- Yap-işlet-devret modeli kapsamında ... inşası ve işletmesi amacıyla kurulduğunuz, yaptığınız yatırımlarınızı “258- Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlediğiniz, 2019 ve müteakip yıllarında biten kısımları aktifleştirerek söz konusu hesaptan “264- Özel Maliyetler” hesabına aldığınız, 2029 ve 2030 yıllarında bu varlıkları ... Genel Müdürlüğüne bedelsiz olarak devreedeceğiniz,

- Aktifleştirilen kısımlara ilişkin oluşan finansman giderlerinin (kur farkları dahil), aktifleştirme yılının sonuna kadarki kısmını maliyetle ilişkilendirdiğiniz,

- 31/12/2023 tarihli bilançonuzdaki “264- Özel Maliyetler” hesabına ilişkin enflasyon dü-

zeltmesinde, düzeltmeye esas tutarın tespitinde reel olmayan finansman maliyeti ayrıştırması yapıp yapmayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşünü talep ettiğiniz

anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 262 nci maddesinde, “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

...

c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

...”,

- 272 nci maddesinde, "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

...

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

..."

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerine göre;

- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmektedir. İşletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

- Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyeti ile ilişkilendirilmesi (aleyhe/lehe olma durumuna göre maliyete eklenmesi/düşülmesi) zorunludur. Aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, aleyhe/lehe olma durumuna göre, ait oldukları yıllarda gider/gelir yazılması ya da maliyetle ilişkilendirilmesi imkanı bulunmaktadır.

Bu bağlamda, tarafınızca üstlenilen söz konusu projeye/işe ait sözleşme kapsamında, yapılan her bir kesim yatırım harcamalarının, 213 sayılı Kanunun 272 nci maddesi kapsamında "özel maliyet bedeli" olarak dikkate alınması, yatırımın finansmanında kullanılan kredilerin faiz giderleri ile kur farklarının (lehte ve aleyhte), ilişkili oldukları her bir kesim yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının ilgili kesimin maliyetiyle ilişkilendirilmesi icap etmektedir. Aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin faiz giderleri ile kur farklarının ise ilgili dönemde gider/gelir olarak değerlendirilmesi veya maliyetle ilişkilendirilmesi ve bu seçimlik hakkın, her bir kesimin ayrı ayrı aktifleştirilebilmesinin mümkün olması koşuluyla, her bir kesim için ayrı ayrı belirlenmesi mümkün bulunmakta olup her bir kesim için yapılan seçimin/tercihin daha sonraki dönemlerde değiştirilmesi ise mümkün değildir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında, "...

2. Bu maddenin uygulanmasında;

...

g) Reel olmayan finansman maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı,

...

İfade eder.

...

4. Düzeltme işleminde bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. Ancak stokların, satılan malın ve maddî duran varlıkların maliyet bedeline ve malî duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur. ...",

- Geçici 33 üncü maddesinde, "...

31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına ba-

kılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.

...”

hükümlerine yer verilmiştir.

2023 hesap dönemi sonuna ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak izleyen hesap dönemlerine ilişkin enflasyon düzeltmesinin usul ve esasları 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 165 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde belirlenmiş olup, mezkûr;

- Tebliğin 14 üncü maddesinde, “...

(2) Maliyet veya alış bedellerine intikal ettirilmiş ve düzeltmeye esas tutara ulaşılırken düşülecek reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilecek parasal olmayan varlıklar aşağıda gösterilmiştir.

1. Stoklar,
2. Maddi duran varlıklar,
3. Mali duran varlıklar,
4. Özel tükenmeye tabi varlıklar.

Maliyet veya alış bedelleri içerisinde ROFM ihtiva edebilen, iktisadi işletmeye dâhil kıymetler Tebliğe ekli listede (EK 3) yer almaktadır.

...”

- Sirkülerin “Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM)” başlıklı 3 üncü bölümünde, “ROFM hesaplamalarına ilişkin hususlar 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 14 üncü ve 34 üncü maddelerinde açıklanmıştır.

Düzeltilmeye esas tutarın hesaplanmasında ROFM ayrıştırması yapılacak parasal olmayan kıymetler; stoklar, maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar olup, ROFM ihtiva edebilen iktisadi işletmeye dâhil kıymetler bahse konu Tebliğe ekli (EK 3) listede yer almaktadır.

Buna göre, “Haklar” hesabında takip edilen finansal kiralamadan kaynaklananlar dâhil maddi olmayan duran varlıklar ROFM ayrıştırması yapılması gereken parasal olmayan kıymetler kapsamında değildir.

...”

açıklamaları yapılmıştır.

Diğer taraftan, tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar 26/12/1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış olup, söz konusu Tebliğin Muhasebe Usul ve Esasları/V-Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları başlığı altında yer alan C-Hesap Planı Açıklamaları bölümünde; “258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır.

İşleyişi: Yapılmakta olan yatırım projelerine direkt ve indirekt şekilde gelen harcamalar bu hesaba borç; tamamlanan yatırım bedelleri ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilerek, bu hesaba alacak kaydedilir.

264. ÖZEL MALİYETLER Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar.

İşleyişi: Yapılan harcamalar hesaba borç kaydedilir. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda da beş yılda eşit tutarlarla, amorti edilir.»

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, somut durumda, “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesap grubu dahilinde “264- Özel Maliyetler” hesabında izlenmesi gereken her bir

kesim yatırıma ilişkin enflasyon düzeltmesi kapsamında, düzeltmeye esas tutarın tespitinde reel olmayan finansman maliyeti ayrıştırması yapılmaması gerekmektedir.”

Konu: Türkiye’de Öğrenci olan Cezayir vatan-daşının yurtdışında elde edilen gelirin vergilen-dirilmesi Hk.hk.

Özelgeyi Veren İdare: İstanbul Defterdarlığı

Özelgenin Tarih ve Sayısı: 15.11.2024 - E-62030549-125[3]-1645316

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Cezayir Demokratik Halk Cumhuriyeti vatandaşı olduğunuz, Türkiye’de yüksek lisans öğrencisi olarak bulunduğunuz, hissedarı olduğunuz Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) bulunan Liability Company LLC (Limited Şirket) kaynaklı gelirleriniz nedeniyle ABD’de mükellef olarak vergiye tabi olduğunuz, bahsi geçen şirketten elde ettiğiniz istisna sınırını aşan menkul sermaye iradı (kar payı) gelirlerini Türkiye’deki yaşamınızı idame ve öğrenim masraflarınızı karşılamak üzere Türk Banka hesaplarınıza intikal ettirdiğiniz belirtilerek, ABD’den elde ettiğiniz gelirin vergilendirilmesi hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde Türkiye’de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış olup, anılan Kanunun;

- 4 üncü maddesinde, “Aşağıda yazılı kimse-ler Türkiye’de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgâhi Türkiye’de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medeninin 19 uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılma-lar Türkiye’de oturma süresini kesmez.)”,

- 22 nci maddesinin dördüncü fıkrasında, “Ka-

nuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan ano-nim ve limited şirket niteliğindeki kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları-nın yarısı, bu kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50’sine sahip olunması ve kâr payının el-de edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi şartıyla gelir vergi-sinden müstesnadır.”,

- 75 inci maddesinde, “Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye ve-ya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

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

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (ku-rucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senet-lerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine ha-zırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finans-manı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe da-yalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fon-larını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.);

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Li-mited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortak-ları ve komanditerlerin kâr payları ile koopera-tiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muame-lelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)

...”,

- 86 ncı maddesinde, “Aşağıda belirtilen gelir-ler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler be-yannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançları, bu Kanununun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

...

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (323 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılı için 8.400 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

..."

hükümleri yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesine 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanununun 8 inci maddesi ile eklenen dördüncü fıkra hükmü gereği, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı, bu kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması ve kâr payının elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla gelir vergisinden istisna olup söz konusu düzenleme 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Diğer taraftan, anılan Kanununun 123 üncü maddesinde tam mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergilerin, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirileceği, indirilecek miktarın gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olması halinde, fazla olan tutarın indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu vergi indiriminin yapılabilmesi için yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması ve yabancı memlekette

vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, MERNİS kayıtlarına göre, 22/2/2020 tarihinden itibaren Türkiye'de ikametgahınız bulunduğu tam mükellefiyet esasında vergilendirilmeniz gerekmekte olup Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenen yurt dışından elde edilen kar paylarına ilişkin istisnaya ilişkin şartların sağlanması halinde elde edilen kar payının istisna sonrası kalan tutarının (kar payının yarısının) ilgili döneme ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı gerekmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında istisnadan yararlanılmaması halinde Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilmeyen ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarına ilişkin Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendinde yer alan beyan haddini (2023 yılı için 8.400 TL, 2024 yılı için 13.000 TL) aşan yurt dışından elde edilen kar payı tutarının tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, yurt dışından elde etmiş olduğunuz kar payının yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde istisna kapsamında olup olmadığı hususu da dikkate alınarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı gerekmekte olup söz konusu gelirle ilgili olarak yurt dışında ödemiş olduğunuz vergilerin (istisnaya isabet eden tutarı hariç) ise beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından, ilgili mevzuat çerçevesinde indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI (ÇVÖA) YÖNÜNDEN:

Özelge talebinizde, Cezayir vatandaşı olduğunuz, Türkiye'de yüksek lisans öğrencisi olarak

bulduğunuz ve ABD'de sahip olduğunuz 'Limited Liability Company'nin ticari faaliyetinden elde ettiğiniz gelirin bu ülkede kişisel gelir olarak vergilendirildiği belirtilmektedir. Buna göre, söz konusu geliriniz Türkiye-ABD ÇVÖA'nın "Öğrenciler, Stajyerler ve Öğretmenler" başlıklı 20 nci maddesinde düzenlenen diğer Akit Devlette öğrenim amacıyla bulunan bir öğrencinin geçim veya öğrenim masraflarını karşılamak için bu Devletin dışından doğan ödeme veya gelirlerin bu Devlette vergilendirilmeyeceği hükmü kapsamına girmemektedir.

Özelge talep formunuzda belirttiğiniz üzere ABD'den elde ettiğiniz temettü gelirlerinize 1 Ocak 1998 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının aşağıda yer verilen 10 uncu maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarının uygulanması gerekmektedir.

"1. Bir Akit Devlet mukimi tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu temettüler, aynı zamanda, ödemeyi yapanın mukimi olduğu Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak temettünün gerçek lehdarı diğer Akit Devletin mukimi ise bu şekilde alınacak vergi;

a) gerçek lehdar, temettüyü ödeyen şirketin oy gücüne haiz hisselerinin en az % 10' una sahip bir şirketse, gayrisafi temettü tutarının yüzde 15'ini;

b) tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 20'sini

aşmayacaktır."

Buna göre, Türkiye'de mukim olduğunuz dönemde ABD mukimi şirketten elde ettiğiniz temettü gelirleriniz Türkiye'de vergilendirilebilecek olup, bununla birlikte ABD'de %20' yi aşmayan

oranda ABD mevzuatına göre vergilendirilebilecektir.

Diğer taraftan, Türkiye' de mukim olduğunuz dönemde ABD'den elde ettiğiniz ticari kazanç niteliğindeki gelirleriniz Anlaşmanın 'Ticari Kazançlar' başlıklı 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

ÇVÖA'nın ABD'ye vergi alma hakkı verdiği durumlarda, Anlaşmanın çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrası hükmü gereğince, ABD'de ödenen verginin Türkiye'de ödenecek vergiden mahsup edilmesi suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmeniz için mukimlik belgesi vermeye yetkili makamlardan (İstanbul Defterdarlığı) alacağınız, Türkiye'de tam mükellef olduğunuzu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğinizi gösteren mukimlik belgesini ABD'deki vergi sorumlularına ibraz etmeniz gerekmektedir. Mukimlik belgesinin düzenlenmesine ilişkin açıklamalara 20/12/2013 tarihli ve ÇVÖA/2013-1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri/3'te yer verilmiştir. Ayrıca, mukimlik belgesi başvuruları e-devlet üzerinden de yapılabilmektedir."

Konu: TMSF'nin Şirket Satışında Kazanç İstisnası Hakkında hk.

Özelgeyi Veren İdare: Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı

Özelgenin Tarih ve Sayısı: 09.07.2024 - 41931384-125[2022-5]-51097

"İlgi (a)>da kayıtlı özelge talep formunuz ve ilgi (b)>de kayıtlı dilekçenizin incelenmesinden;

- 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 133 üncü maddesi ile 674 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ilgili hükümlerine istinaden ... Sulh Ceza Hakimliğinin kararıyla, Şirketinizin yönetim ve denetimine Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun (TMSF) kayımlı olarak atandığı,

- Şirketiniz hakkında ... A.Ş. tarafından ... tarihli sürdürülemezlik raporu düzenlendiği ve Şirketin bankalar ile diğer alacaklılara borçlarının ödenmesi için ... tarihinde TMSF tarafından satışının yapıldığı,

- Şirketin satışında; satış bedelinin tahsilinin TMSF tarafından yapıldığı, bankalara ve diğer alacaklılara borçlarının ödenmesinin de yine TMSF tarafından gerçekleştirildiği ve Şirket üzerinden tahsilat veya ödeme akışı olmadığı belirtilerek, Şirketin satıştan elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-f maddesi kapsamında istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinde;

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

....

f) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı

..."

hükmü yer almaktadır.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.7.1. Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerine ve ipotek verenlere tanınan istisna" başlıklı bölümünde;

"Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca kanuni takibe alınmış olması veya TMSF'ye borçlu durumda olmaları gerekmektedir.

İstisnadan, banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

İstisnaya konu olan kıymetler ise taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarıdır.

Öte yandan, istisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacaktır.

...

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 6758 Sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabul Edilmesine Dair Kanunun "Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun satış ve tasfiyeye ilişkin yetkileri" başlıklı 20 nci maddesinde;

"(1)19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devralınan banka/şirketler ve bunların varlıkları ile ilgili olarak Fona verilen yetkiler, bu Kanun ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna verilen kayımlık görevi ile satış veya tasfiye işlemlerinde, bu şirketlerin yahut bunların sahiplerinin Fona borçlu olup olmadığına ve varlıkları üzerinde Fon haczi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kıyasen uygulanır. Yönetim ve denetimi veya kayımlık yetkisi Fona devredilen veya Fonun kayımlı olarak atandığı banka/şirketleri ve ortaklık paylarını soruşturma, kovuşturma veya iflas ve tasfiye süresince yönetmek ve temsil etmek üzere atananlar, görevlendirilenler veya atananlar tarafından temsil yetkisini haiz olmak üzere görevlendirilenler ile 5271 sayılı Kanunun 128 inci maddesinin onuncu fıkrasına göre malvarlığı değerlerinin yönetimi amacıyla atananlar, görevlendirilenler veya atananlar tarafından temsil yetkisini haiz olmak üzere görevlendirilenler ve bu kapsamda icra edilen iş ve işlemler hakkında 8/11/2016 tarihli ve 6755 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler ile Bazı Kurum ve Kuruluşlara Dair Düzenleme Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabul Edilmesine Dair Kanunun 37 nci maddesi uygulanır. Şirketlerin tasfiye işlemlerini yürütmek üzere Fon Kurulu tarafından görevlendirilen tasfiye komisyonu, adli işlemler veya davalar bakımından taraf ehliyetine sahiptir. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun kayımlı olarak atandığı şirketlerin ya da ortaklık paylarının bu madde kapsamında satışından elde edilecek tutardan, Fonun satış, da-

va veya avukatlık masrafları düşüldükten sonra kalan tutar yargılamanın kesin hükümlerle sonuçlandırılmasına kadar bir hesapta nemalandırılır. Şirket varlıklarının veya malvarlığı değerlerinin bu madde kapsamında satışından elde edilecek tutarlar ise, 5411 sayılı Kanunun 134 üncü maddesi uyarınca oluşturulan sıra cetveline göre dağıtılır. Sıra cetveline göre dağıtım yapıldıktan sonraki bakiye, bu Kanunun 19 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan işlemlerin tesisi için şirket hesaplarına aktarılır. Ortaklık paylarının satışında, satışa ilişkin masraflar ile dava veya avukatlık masrafları, milli güvenliğe tehdit oluşturduğu tespit edilen yapı, oluşum veya gruplara ya da terör örgütlerine üyeliği veya iltisakı ya da bunlarla irtibatı bulunmayan hissedarların payından düşülmez.

(2) Şirket varlıklarının ticari ve iktisadi bütünlük yoluyla satışına karar verilmesi halinde Fon Kurulu, geçmiş dönem borçlarını, bu borçların FETÖ/PDY terör örgütüne aidiyeti, iltisakı veya irtibatı olmayan kişilerle gerçek mal veya hizmet ilişkisine dayanması ve 5411 sayılı Kanunun 134 üncü maddesinde belirtilen koşulları karşılaması şartıyla ihale bedelinden ödemeye veya ihale alıcısına ödettirmeye yetkilidir.

(3) Bu madde hükümleri, kapatılan kurum, kuruluş, özel radyo ve televizyonlar, gazete, dergi, yayınevi ve dağıtım kanallarının veya bunların bağlı olduğu şirketlerin Hazine tarafından devralınan varlıklarının satış ve tasfiyesini teminen Maliye Bakanlığınca Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilmesi durumunda da uygulanır. Devredilen varlıkların satışından elde edilen tutarlar Maliye Bakanlığına aktarılır."

hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yer alan istisna hükümlerinden, satış kazancının sahip olunan taşınmazların alacaklı bankalara veya TMSF'ye devrinden veya satışından sağlanması ve bu borçların tasfiye-

sinde kullanılması halinde yararlanılacak olup, üçüncü kişiye satılan ve başka bankalara olan borçların finansmanında kullanılacak olan satış kazancınız nedeniyle anılan istisna hükümlerinden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.”

Yargı Kararı Özetleri

Konu: Davacının elde ettiği menkul sermaye iradını beyan dışı bıraktığı yolundaki tespitleri içeren vergi tekniği raporunun done alındığı takdir komisyonu kararı uyarınca salınan vergi ziyai cezalı vergi hk.

Karar Veren: Danıştay 3. Daire

Kararı Tarihi: 15.10.2024

Esas No: 2023/4653

Karar No: 2024/5331

“TEMİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Müdürlüğü/...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...

İSTEMİN KONUSU: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf başvurusuna ilişkin ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacının, elde ettiği menkul sermaye iradını beyan dışı bıraktığı yolundaki tespitleri içeren vergi tekniği raporunun done alındığı takdir komisyonu kararı uyarınca adına 2012 yılı için re'sen salınan bir kat vergi ziyai cezalı gelir vergisinin kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Davalı idarece, 2012 yılının gelir vergisi matrahının takdiri için zamanaşımı süresinin dolmasına az bir zaman kala 22/12/2017 takdir komisyonuna sevk işleminin gerçekleştirildiği, takdir komisyonunca herhangi bir inceleme yapılmaksızın tarh zamanaşımı süresinin dolmasından sonra düzenlenen vergi tekniği raporuna dayanılarak takdir edilen

matrah uyarınca salınan vergi ve kesilen cezaya ilişkin ihbarnamenin en geç 31/12/2017 tarihinde davacıya tebliğ edilmesi gerekirken, bu süre geçirildikten sonra 16/10/2018 tarihinde tebliğ edilen tarhiyatın zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle dava konusu cezalı vergi kaldırılmıştır.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Vergi kanunlarında kısmi bölünme neticesinde bölünen şirketin sermaye azaltılması yoluna gitmesi ve azaltılan sermaye unsurları içerisinde yer alan sermaye düzeltme olumlu farkları ile geçmiş yıl karlarının başka bir şirkete kısmi bölünme yoluyla aktarılması durumunda, söz konusu unsurların devralan şirketin sermayesinin bir unsuru olarak alt hesaplarında gösterilmesi gerektiğine ilişkin yasal bir dayanak bulunmadığı, Casper Bilgisayar Sistemleri Anonim Şirketi tarafından, kısmi bölünme neticesinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan, kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebileceği hükmüne uygun olarak devrolunan şirket hisse senetlerinin, bölünen şirket ortaklarına yine bölünen şirketteki hisselerine isabet eden değerle orantılı olarak dağıtıldığı, dolayısıyla ortakların servet değerlerinde bir artışın meydana gelmediğinden yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle istinaf başvurusu kabul edilerek Vergi Mahkemesi kararı kaldırıldıktan sonra dava konusu cezalı vergi kaldırılmıştır.

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY :

Vergi Denetim Kurulu İstanbul Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığının ... tarih ve ... sayılı yazısıyla, 2012 yılı hesap ve işlemleri incelenen davacının 22/12/2017 tarihinde takdire sevk işleminin gerçekleştirildiği, adına düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nun done alındığı 18/10/2018 tarihli takdir komisyonu kararı uya-

rınca yapılan dava konusu tarhiyatın 23/10/2018 tarihinde tebliğ edildiği anlaşılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde re'sen tarhiyat, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 74. maddesinin (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak, takdir komisyonunun görevleri arasında sayılmış, komisyonunun yetkilerini düzenleyen 75. maddenin 1. fıkrasında ise 72. maddenin 1. fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu 74. maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanun'da yazılı inceleme yetkisini haiz olduğu kuralına yer verilmiştir.

Aynı Kanun'un 113. maddesinde zamanaşımı; süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak ifade edilmiş, 114. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında ise vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, şu kadar ki vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımını mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği, ancak işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

213 sayılı Kanun'un 30. maddesine göre vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespi-

tine imkan bulunmayan hallerde matrah, takdir komisyonu tarafından takdir edilebileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin vergi incelemesine başlanılmadan önce takdire sevk edilmesine ve düzenlenen raporların takdir komisyonunca done olarak kullanılmasına yasal bir engel bulunmamakla birlikte inceleme başladıktan sonra takdire sevk işleminin zamanaşımı süresini durdurduğundan bahsedilemez.

Bu durumda, davacının 2012 yılı işlemlerinin incelemeye başlanmasından sonra, takdire sevk işleminin zamanaşımı süresini durdurmadığı dikkate alındığında, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra tebliğ edilen ihbarname içeriği cezalı verginin zamanaşımına uğradığı görüldüğünde yazılı gerekçeyle kaldırılmasına ilişkin Vergi Dava Dairesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamıştır.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Vergi Dava Dairesi kararına yöneltilen TEMYİZ İSTEMİNİN REDDİNE,
2. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de ilgili Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmesine, 15/10/2024 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

(X)-KARŞI OY :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu öngörülmüş; 30. maddesinin birinci fıkrasında, re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlen-

miş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlandıktan sonra maddenin ikinci fıkrasında ise, sayılan hallerden herhangi birinin bulunması durumunda vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edileceği hükme bağlanmıştır; 31. maddesinin birinci fıkrasında, takdir komisyonunca belli edilen matrah veya matrah kısmının takdir kararına bağlanacağı; 74. maddesinde, takdir komisyonlarının görevleri sayılmış; 75. maddesinin birinci fıkrasında, takdir komisyonunun 74. maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haiz olduğu belirtilmiştir; aynı Kanunun 134. maddesinin birinci fıkrasında da, vergi incelemesinden amacın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırarak, tespit etmek ve sağlamak olduğu açıklanmıştır.

Aynı Kanunun 113. maddesinde zamanaşımı; süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmış, 114. maddesinde ise, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının, zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımının mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği; ancak işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan; 213 sayılı Kanunda, haklarında re'sen tarh sebeplerinden biri bulunan mükelleflerin hangi hallerde 135. maddede sayılan incelemeye yetkili olanlar tarafından incelemeye tabi tutulacakları, hangi hallerde matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilecekleri hususunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri karşısında, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde matrahın takdir komisyonu tarafından takdir edilebileceği, takdir komisyonlarının, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırarak tespit etme yetkisine sahip olduğu, zamanaşımı süresi içinde takdire sevk edilmekle işlemekte olan zamanaşımının duracağı ve bu halde işlemeyen zamanaşımı süresinin bir yıldan fazla olamayacağı hususları tartışmasızdır.

Uygulamada yargı yerlerince salt takdir komisyonu kararları esas alınarak yapılan tarhiyatların dayanağı bulunmadığı gerekçesiyle çoğunlukla kaldırıldığı gerçeği göz önüne alındığında, Yasada zamanaşımının herhalde azami olarak işlemeyeceğinin belirtildiği bir yıllık süre içerisinde idare tarafından, vergilendirmede gerçek durumun ortaya konabilmesi ve maddi gerçeğin tereddüte yer bırakmayacak şekilde gün yüzüne çıkartılarak açıklığa kavuşturulması amacıyla konunun ayrıca bir inceleme elemanı marifetiyle incelenmesi noktasında yasal bir engel bulunmamakta olup, idarenin izleyeceği bu yol; bir yandan, idare tarafından tesis edilen işlemlerde yargı kararlarının dikkate alındığını gösterdiği gibi diğer bir yandan da takdire sevk ile zamanaşımının duracağına ilişkin yasal düzenlemenin amacına da uygun düşmektedir. Çünkü matrah takdiri amacıyla takdir komisyonuna sevk ile işleyen zamanaşımı yasa uyarınca durduktan sonra idare tarafından, yasal düzenlemeyle belirlenen bir yıllık süre içerisinde, vergilendirmede gerçek durumun esas olduğu ilkesinden hareketle konunun ayrıca inceleme elemanı vasıtasıyla incelenerek gerçek durumun ortaya çıkarılmasının amaçlandığında kuşku bulunmamaktadır.

Hal böyle iken, takdire sevk üzerine duran zamanaşımı süresi dolmadan ihbarnameyle duyurulan vergi ve cezanın zamanaşımına uğradığından söz edilmeyeceğinden ve olayda da yukarıda

yazılı Yasanın açık hükmüne göre zamanaşımı bulunmadığı anlaşıldığından, uyumsuzluğun esası incelenerek karar verilmesi gerektiği oyuyla Daire kararına katılmıyoruz.”

Konu: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesinin 3. fıkrası kapsamında teminat istenilmesine yönelik tesis edilen işlem hk.

Karar Veren: Danıştay 3. Daire

Kararı Tarihi: 21.05.2024

Esas No : 2023/6294

Karar No : 2024/3166

“TEMİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Müdürlüğü/...

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

İSTEMİN KONUSU: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf başvurusuna ilişkin ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı şirketin kanuni temsilcisinin, 07/02/2009 ila 22/01/2019 tarihleri arasında kanuni temsilcisi olduğu ... Danışmanlık Eğitim Turizm ve İnşaat Dış Ticaret Limited Şirketi hakkında komisyon karşılığında sahte fatura düzenlediği yolunda vergi tekniği raporu bulunduğundan bahisle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesinin 3. fıkrası kapsamında 714.202,12-TL tutarında teminat istenilmesine yönelik tesis edilen ... tarih ve ... sayılı işlemin iptali istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Mahkemelerince verilen ara kararıyla davalı idareden ... Danışmanlık Eğitim Turizm ve İnşaat Dış Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu uyarınca anılan şirket hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle elde edilen komisyon geliri nedeniyle tarhiyat yapıp yapılmadığının sorulması üzerine davalı idarece mükellefin takdir komisyonuna sevk edildiği ve ... tarih ve ... Ve ... sayılı takdir komisyonu kararlarına istinaden ihbarnamelerin düzenlenerek 11/08/2021 tarihinde anılan şirkete tebliğ edildiğinin belirtildiği, dava konusu işlemin tesis edildiği tarih itibarıyla amme alacağının asıl sorumlusu olan anılan şirket hakkında tahakkuk ederek kesinleşen bir alacak bulunmadığından davacı şirketten teminat istenilmesine yönelik işlemde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle dava konusu işlem iptal edilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusunun, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca reddine karar verilmiştir.

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY:

Davacı şirketin kanuni temsilcisinin, 07/02/2009 ila 22/01/2019 tarihleri arasında kanuni temsilcisi olduğu ... Danışmanlık Eğitim Turizm ve İnşaat Dış Ticaret Limited Şirketi hakkında komisyon karşılığında sahte fatura düzenlediği yolunda vergi tekniği raporu bulunduğundan bahisle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesinin 3. fıkrası kapsamında 714.202,12-TL tutarında teminat istenilmesine yönelik tesis edilen ... tarih ve ... sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesinin 3. fıkrasının ikinci ve üçüncü cümleleri ile 4. fıkrasının üçüncü ve dördüncü cümlelerinde yer alan birinci fıkrasında sayılanların, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde Kanun'da sayılan statülere sahip olmaları hâlinde ve mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin veya birinci fıkrada

sayılanlar hariç olmak üzere, sahte belge düzenleme fiilini işledikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan inceleme neticesinde düzenlenen raporla tespit edilenlerin maddede öngörülen teminat tutarının ödememesi durumunda; bunun teminat alacağı olarak tahakkuk ettirileceği, tahakkuk ettirilen teminat alacağının gecikme zammı uygulanarak mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edileceğine dair maddesi, Anayasa Mahkemesinin, 20/07/2023 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 22/3/2023 gün ve E:2022/108, K:2023/55 sayılı kararıyla iptal edilmiş olup iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir.

İLGİLİ MEVZUAT:

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 153/A maddesinin birinci fıkrasında; başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış ad-dolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden, serbest meslek erbabının, şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, ticaret şirketlerinde; şirketin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket sermayesinin asgari % 10’una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüslerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenlerin işe başlama bildirimimin alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödendiği ve 6183 sayılı Kanun’un 10. maddesinin birinci fık-

rasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev’iden 150.000 Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10’undan az olmamak üzere teminat verilmiş olması şart olduğu, üçüncü fıkrasında ise birinci fıkrada sayılanların, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari % 10 ortağı olması, bunları devralması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması halinde, keyfiyetin vergi dairesinin itilâına girdiği tarihten itibaren bir ay içinde birinci fıkrada yer alan şartların yerine getirilmesinin bu mükelleflerden yazılı olarak isteneceği, otuz günlük süre içinde şartların yerine getirilmemesi ve sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesi halinde, istenilen teminat tutarının verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirileceği, tahakkuk ettirilen teminat alacağının, gecikme zammı tatbik edilerek mükelleften, birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçları ise mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere, bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edileceği kurala bağlanmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Anayasanın 153. maddesinin beşinci fıkrası ile Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeyeceği kurala bağlanmış ise de Anayasa Mahkemesince bir kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin tümünün ya da belirli hükümlerinin Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiğinin bilinmesine karşın görülmekte olan davaların, Anayasaya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görülüp çözümlenmesinin, Anayasanın üstünlüğü ve Hukuk Devleti ilkelerine aykırı düşeceğinin kabulü gerekir. Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliğine ilişkin

kural ile iptal edilen hükümlere göre kazanılmış olan hakları ve kamu düzeninin istikrarını korumak amaçlanmıştır. Aksi halde, Anayasanın 152. maddesinde yer alan “Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır....”, “Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar.... Anayasa Mahkemesi kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, Mahkeme buna uymak zorundadır” yolundaki hükümlerin anlamı ve uygulanma olanağı kalmaz.

Bu durumda, Anayasada bu konudaki düzenlemeden Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararlarının, bu kararın verilmesinden önce açılmış ve bakılmakta olan davaların çözümünü kararın gerekçesi ve iptal nedeni doğrultusunda etkileyeceği sonucuna ulaşıldığından, Anayasa Mahkemesinin sözü edilen iptal kararı dikkate alındığında dava konusu işlemin yasal dayanağı kalmadığından yazılı gerekçeyle iptale ilişkin Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddine dair Vergi Dava Dairesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Vergi Dava Dairesi kararına yöneltilen TEMYİZ İSTEMİNİN REDDİNE,

2. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de ilgili Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmesine, 21/05/2024 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.”

Konu: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:23)'in 7. maddesi ve davacının indirimli orana tabi satışlarından doğan katma değer vergisi iade alacağının vergi borçlarına mahsubu talebiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali ile katma değer vergisi beyanlarının düzeltilerek fazladan ödenen verginin iadesine hükmedilmesi istemine ilişkin dava hk.

Karar Veren: Danıştay 3. Daire

Kararı Tarihi: 03.01.2022

Esas No : 2023/3117

Karar No : 2024/1257

“DAVACI : ...

DAVALILAR : 1-... Bakanlığı/ANKARA

(... Başkanlığı)

2-... Vergi Dairesi Başkanlığı/...

(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

DAVANIN KONUSU : Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:23)'in 7. maddesi ve davacının indirimli orana tabi satışlarından doğan katma değer vergisi iade alacağının vergi borçlarına mahsubu talebiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin ... tarih ve ... sayılı işlemin iptali ile katma değer vergisi beyanlarının düzeltilerek fazladan ödenen verginin iadesine hükmedilmesi istemine ilişkindir.

DAVACININ İDDİALARI : Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:23)'in 7. maddesinin Anayasanın 73. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesine aykırı olduğu, üst normla yasaklanmayan bir hususun daha alt normla yasaklanmasının hukuk devleti ilkesini zedelediği, 2019 yılına ilişkin işlemlerden kaynaklanan iade alacağının 2020 yılının Kasım dönemine ait katma değer vergisi düzeltme beyannamesinde beyan edildiği, iadeye ilişkin gerekli tablo ve listelerin idareye süresinde gönderildiği, davalı idarece standart iade talep dilekçesinin elektronik ortamda 31/12/2020

tarihine kadar verilmesi gerekirken süresinden sonra 05/02/2021 tarihinde sisteme girildiğinden bahisle iade talebinin reddedildiği, 213 sayılı Kanununun 114. maddesinde zamanaşımı süresinin beş yıl olduğunun belirtildiği, Tebliğ hükmünün söz konusu kanun maddesi ile çeliştiği, idarece yapılan işlemlerin hukuka aykırı olduğu ileri sürülmektedir.

DAVALILARIN SAVUNMALARI : Davacının hangi bireysel işlem yönünden dava açtığı belli olmadığından dava dilekçesinin reddi gerektiği, bireysel işleme karşı daha önce dava açıldığından bu kısım yönünden davanın reddi gerektiği, Tebliğ yönünden ise davanın süresinde açılmadığı ve bu kısmın Gelir İdaresi Başkanlığı husumetiyle incelenmesi gerektiği, bireysel işlem ve düzenleyici işlemin aynı dilekçe ile dava konusu edilmesinin mümkün olmadığı, Tebliğin 7. maddesi ile yapılan düzenlemenin daha önce dava konusu edildiği, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (Seri No:23)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile yapılan düzenlemenin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yetkiler esas alınarak yapılmış bir düzenleme olduğu ve yetki aşımının söz konusu olmadığı, Tebliğde vergi kanunlarına aykırılık bulunmadığı aksine kanun hükmünün açıklanması ve uygulama usulünün belirlenmesine yönelik ifadeler yer aldığı, 3065 sayılı Kanununun 29. maddesinin 2. fıkrasında belirlenen iade alacağının izleyen yılın sonuna kadar talep edilebileceğine ilişkin sürenin hak düşürücü bir süre olduğu, standart iade talep dilekçesi ile bu süreden sonra iade talebinde bulunulabileceği iddiasının kanunun hükümsüzlüğü sonucunu doğuracağı, yapılan işlemlerin usul ve hukuka uygun olduğu savunulmaktadır.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ: ...

DÜŞÜNCE: Dava konusu düzenlemenin, ilgili Kanun maddelerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği hak ve yetki kapsamında olduğu, kanun uygulamasında izlenilmesi gereken

yolu gösterdiği ve üst hukuk normlarına aykırılık teşkil etmediğinden dava konusu düzenlemede hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın bu kısım yönünden reddi gerektiği, davacının indirimli orana tabi satışları nedeniyle doğan katma değer vergisi iade alacağının vergi borçlarına mahsubu talebiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin işlemin ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla iptal edildiğinden bireysel işlem yönünden karar verilmesine yer olmadığına karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

DANIŞTAY SAVCISI : ...

DÜŞÜNCE: Dava, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca 15/02/2019 tarih ve 30687 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 23 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 7. maddesi ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (III/B.3) Bölümünün üçüncü paragrafına eklenen dördüncü paragraf ile öngörülen düzenlemenin iptali ile katma değer vergisi beyanları düzeltilerek fazladan ödenen verginin iadesi istemine ilişkindir.

Davalı idarenin usule ilişkin iddiasına itibar edilmemiştir.

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 indirimleriyle 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 hallerde yürütme organına devredilen yetki haricinde kamu gücüne dayanarak tahsil edilen

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 de, kamu tüzel kişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin 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 yetkisini kullanabilmesinin ön koşuludur. Kanunla düzenlenmiş bir hususta normlar hiyerarşisi içerisinde üst norma aykırı olmayan ve uygulanmasına 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 öngörülmemen bir şekilde daraltamayacağı veya kısıtlayamayacağı açıktır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin 2. bendinde; bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği, şu kadar ki; 28'inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödeneceği, ancak mahsuben iade edilmeyen verginin, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebileceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edileceği, Cumhurbaşkanının, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığının, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu kurala bağlanmıştır.

Yasa hükmü ile verilen yetkiye dayanılarak

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 23 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 7. maddesi ile Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliğinin (III.B-3) Bölümüne eklenen dördüncü paragrafa; mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin yılın sonuna kadar verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurularının zorunlu olduğu, bu sürele uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunlu olduğu, bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edileceği düzenlenmiştir.

Düzenleme ile; yasal koşulların oluşması halinde iade hakkının doğduğu yıl içinde mahsuben iade edilemeyen kısmın, izleyen yıl içinde nakden veya mahsuben mükelleflere iade edileceği öngörülmüş olmasının, iade hakkının kullanımı konusunda hak düşürücü bir süre öngören Yasa hükmüne uygun olduğu, düzenlemeler yoluyla iade hakkının özüne dokunulmadığı anlaşılmış olup, iade hakkı kullanımının engellendiği ya da daraltıldığından da söz edilemeyeceği sonucuna varılmıştır.

Dolayısıyla, yürürlükte bulunan yasal mevzuata göre iade hakkını, hakkın doğduğu yılı izleyen yıl içinde kullanmayan mükelleflerin daha sonra verilen düzeltme beyannamesi ve/veya beyanna-

me eki standart iade talep dilekçesi ile kullanmak istemesi, 3065 sayılı Yasanın amir hükmü ile bağdaşmayacağı gibi, kanunun çizdiği çerçevede ihdas edilen ilgili Tebliğde öngörülen iade koşullarının bertaraf edilmesi sonucunu doğuracaktır.

Bu itibarla, Yasada öngörülme yeni bir kural getirmediği anlaşılan, yasal kurala bağlanan iade koşulları kapsamında açıklama yapıldığı sonucuna varılan davaya konu yapılan düzenlemede üst hukuk normlarına aykırılık görülmemiştir.

Dosyadaki belgeler ve UYAP kayıtlarının incelenmesinden; davacı tarafından 2019 yılında gerçekleştirilen teslimlerden kaynaklanan katma değer vergisi alacağının iadesi isteminin vergi idaresince reddedilmesine ilişkin ... tarih ve ... sayılı işleme karşı açılan davada ... Vergi Mahkemesinde açılan davada verilen ... gün ve E:...,K:... sayılı kararla işlemin iptaline karar verildiği anlaşılmış olup, başvuruda bulunulan vergi idaresince kararın kesinleşmesi tarihi itibarıyla davacının katma değer vergisi beyanlarının düzeltileceği göz önünde bulundurulduğunda, işbu dosyada bireysel işlemle ilgili iddiaların incelenmesi imkanı bulunmadığı, davanın bireysel işlemin iptali ve katma değer vergisi beyanları düzeltilmesi istemine ilişkin kısmının konusunun kalmadığı anlaşılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, davanın düzenleyici işlem yönünden reddine, davacının bireysel işlem ve katma değer vergisi beyanlarının düzeltilmesi istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

MADDİ OLAY:

Dava, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:23)'in 7. maddesi ve davacının indirimli orana tabi satışlarından doğan katma değer vergisi iade alacağının vergi borçlarına mahsubu talebiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin ... tarih ve ... sayılı işlemin iptali ile katma değer vergisi beyanlarının düzeltilerek fazladan ödenen vergi-

nin iadesine hükmedilmesi istemiyle açılmıştır.

Davacının 2019 yılında indirimli orana tabi satışlarından kaynaklanan katma değer vergisi iade alacağına vergi borçlarına mahsubu talebiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin 27/09/2021 tarih ve 767701 sayılı işlemin ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla iptal edildiği, 03/01/2022 tarihli dilekçe ile işbu davanın açıldığı anlaşılmıştır.

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 verildikten 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 1. fıkrasının (c) bendinde, Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarıca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarının ilk derece mahkemesi olarak Danış-

tay 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.

Anılan Kanun'un "Dilekçeler üzerine ilk inceleme" başlıklı 14. maddesinin 3. fıkrasında, dilekçelerin, Danıştayda daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından; a) Görev ve yetki, b) İdari merci tecavüzü, c) Ehliyet, d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, e) Süre aşımı, f) Husumet, g) 3 ve 5. maddelere uygun olup olmadıkları yönlerinden sırasıyla inceleneceği belirtilmiştir.

2577 sayılı Kanun'un "İlk inceleme üzerine verilecek karar" başlıklı 15. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde, Kanun'un 14. maddesinin 3. fıkrasının (f) bendine göre, davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde Danıştay, idare ve vergi mahkemelerince, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine karar verileceği düzenlenmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi indirimi" başlıklı 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının dava konusu düzenleyici işlemin yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlükte bulunan halinde, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunaca-

ği ve iade edilmeyeceği, şu kadar ki, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödeneceği ancak mahsuben iade edilmeyen verginin, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebileceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edileceği, Bakanlar Kurulunun, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya, Maliye Bakanlığının, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu kural altına alınmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin üçüncü fıkrasında, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

23 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 7. maddesi ile Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliğinin (III.B-3) Bölümüne eklenen

dördüncü paragrafta; mükelleflerin, indirimli orana tabii işlemlerden doğan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabii işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin yılın sonuna kadar verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabii işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurularının zorunlu olduğu, bu sürele uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabii işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibraz zorunlu olduğu, bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edileceği düzenlenmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Dava açma süresine ilişkin olarak düzenleyici işlemlere karşı iki ayrı yol izlenerek dava açma imkanı tanınmıştır. Buna göre, 2577 sayılı Kanun'un 7. Maddesi uyarınca düzenleyici işlemin ilanı üzerine altmış gün içinde dava açılacağı gibi düzenleyici işlemin uygulanması üzerine de uygulama işleminin tebliğ tarihinden itibaren yine (60) gün içinde düzenleyici işleme karşı dava açılacaktır. Bu şekilde, düzenleyici işlemin ilanı üzerine düzenleyici işleme karşı dava açmamış bulunan ilgililere, dava konusu edebilecekleri bir uygulama işleminin varlığına bağlı olarak düzenleyici işleme karşı da dava açma imkanının sağlanması amaçlanmıştır. İptali istenen tebliğin de düzenleyici işlem mahiyetinde olduğu ve davacı hakkında tesis edilen bireysel işlemle birlikte yasal dava açma süresi içerisinde dava konusu edildiği anlaşıldığından davalı idarenin süreye ilişkin itirazı yerinde görülmemiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yukarıda yer verilen hükümleri uyarınca idari davaların doğru hasımla görülmesi gerekmektedir. Dava konusu edilen ... tarih ve ... sayılı işlem İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından tesis edilmiştir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:23) ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenmiş ve Başkanlığın internet adresinde duyurulmuştur. Buna göre ... tarih ve ... sayılı işlem yönünden husumetin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına yöneltilmesi gerektiği açıktır. Diğer taraftan, idari teşkilat açısından Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığının, kendi işlemleriyle ilgili olarak açılacak idari davalarda ayrıca taraf sıfatını haiz olduğu sonucuna ulaşıldığından davalı idarenin husumete ilişkin itirazı da yerinde görülmemiştir.

Dava konusu Tebliğin 7. maddesi ile yapılan düzenlemenin daha önce dava konusu edildiği ileri sürülmüş ise de Tebliğin 13. maddesinin iptali istemiyle açılan davanın Danıştay Dördüncü Dairesinin 16/02/2023 tarih ve E:2021/4611, K:2023/769 sayılı kararıyla reddedildiği dikkate alındığında, davalı idarenin söz konusu iddiası da yerinde görülmemeyerek işin esasına geçilmiştir.

T.C. Anayasası'nın 152.maddesinde; "Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır." hükmü yer almaktadır. Somut norm denetimi olarak adlandırılan bu hukuki müesseye; mahiyeti ve Anayasa'da düzenlenişi gereği, kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülebilmektedir.

Davacı tarafından; dava konusu tebliğ hükmünün Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de yukarıdaki açıklama çerçevesinde bu iddiaya itibar edilmemiştir.

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 karşılaması koşuluyla yasalar, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Aslolan 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 yasada 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 öngörülme-yen 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.

Vergi iadesi konusunda Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası, Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin üçüncü fıkrasında ve ilgili diğer kanunlarda Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yapma yetkisi verildiği tartışmasızdır. Hazine ve Maliye Bakanlığınca ise nakden ve mahsuben iadeye yönelik

taleplerin nasıl ve ne zaman yapılacağı ile ilgili hususlar Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ve dava konusu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 23 Seri Numaralı Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin yüklenen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içinde iadesinin talep edilmesi 3065 sayılı Kanunun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası gereği olup, bu belirlenen süreden sonra iade talebinde bulunulması mümkün değildir. Katma değer vergisine tabi işlemler nedeniyle iade talep edilebilecek süre ve iadeye ilişkin işlem ve belgeleri göstermek, mahsuben ve nakden iade işlemleri ve bunların ne şekilde yerine getirileceğini belirlemek için yürürlüğe konulan dava konusu düzenlemenin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin üçüncü fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında olduğu anlaşılmış olup, 3065 sayılı Kanunla verilen yetki ve Kanunda kurala bağlanan usul ve esaslar kapsamında olan Tebliğ hükmü ile üst normlarda yer almayan yeni bir düzenleme getirilmediği gibi bir hakkın kullanımının engellendiği ya da sınırlandırıldığından da söz edilemez.

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 düzenlemenin 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 düzenlemesinde 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 düzenlemede hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Öte yandan, davacının indirimli orana tabi satışlarından kaynaklanan katma değer vergisi iade alacağının vergi borçlarına mahsubu talebiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin işlemin ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla iptal edildiği görülmüş olup buna göre davacının katma değer vergisi beyanları söz konusu iptal kararı uyarınca düzeltileceğinden bakılan davanın bireysel işlemin iptali ve katma değer vergisi beyanlarının düzeltilerek fazladan ödenen verginin iadesine hükmedilmesi istemi yönünden incelenmeksizin reddi gerekmiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1.Dava konusu, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:23)'in 7. maddesinin iptali istemi yönünden DAVANIN REDDİNE,

2. Davacının indirimli orana tabi satışlarından kaynaklanan katma değer vergisi iade alacağının vergi borçlarına mahsubu talebiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin ... tarih ve ... sayılı işlemin iptali ile katma değer vergisi beyanları düzeltilerek fazladan ödenen verginin iadesine hükmedilmesi istemi yönünden DAVANIN İNCELENMEKSİZİN REDDİNE,

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

4. Karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca Danıştay'da ilk derecede görülen davalar için belirlenen ... 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 Kuruluna temyiz yolu açık olmak üzere, 08/03/2024 tarihinde oybirliğiyle karar verildi."



PRATİK BİLGİLER

Ocak

8 Ocak 2025	Aralık 2024 Dönemine Ait Noterlerce Yapılan Makbuz Karşılığı Ödemelere Ait Beyannamenin Verilmesi ve Ödemesi
10 Ocak 2025	Aylık Yükleme Tercihinde Bulunmuş Gelir Vergisi Mükelleflerinin Eylül 2024 Dönemine Ait Elektronik Defter Beratlarının Yüklenmesi 16-31 Aralık 2024 Dönemine Ait Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
14 Ocak 2025	Aylık Yükleme Tercihinde Bulunmuş Diğer Mükelleflerin Eylül 2024 Dönemine Ait Elektronik Defter Beratlarının Yüklenmesi
15 Ocak 2025	Aralık 2024 Dönemine Ait Alkollü İçecekler, Alkolsüz İçecekler, Tütün Mamulleri ve Makaronlara İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi Aralık 2024 Dönemine Ait Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi Aralık 2024 Dönemine Ait Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin Özel Tüketim Vergisinin (Tescile Tabi Olmayanlar) Beyanı ve Ödemesi Aralık 2024 Dönemine Ait Özel İletişim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi Aralık 2024 Dönemine Ait Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin Beyanı ve Ödemesi Aralık 2024 Dönemine Ait Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintisi Bildirimi ve Ödemesi Aralık 2024 Dönemine Ait Ticaret Sicili Harçları Bildirimi Verilmesi ve Ödemesi
20 Ocak 2025	Aralık 2024 Dönemine Ait İlan ve Reklam Vergisinin Beyanı ve Ödemesi Aralık 2024 Dönemine Ait Müşterek Bahislere İlişkin Eğlence Vergisinin Beyanı ve Ödemesi ile Diğer Eğlence Vergilerine İlişkin Eğlence Vergisinin Ödemesi Aralık 2024 Dönemine Ait Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi Aralık 2024 Dönemine Ait Yangın Sigortası Vergisinin Beyanı ve Ödemesi Aralık 2024 Dönemine Ait Şans Oyunları Vergisinin Beyanı ve Ödemesi Aralık 2024 Dönemine Ait 5602 Sayılı Kanunda Tanımlanan Şans Oyunlarıyla İlgili Veraset ve İntikal Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
27 Ocak 2025	1-15 Ocak 2025 Dönemine Ait Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi Aralık 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-Kasım-Aralık 2024 Dönemine Ait Tevkifatların Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile Beyanı ve Ödemesi (GVK 98. Maddesinin 3. Fıkrasına Göre Üçer Aylık Beyanname Verme Hakkından Yararlananlar İçin)
Ekim-Kasım-Aralık 2024 Dönemine Ait GVK Geçici 67. Madde Kapsamında Yapılan Tevkifatların Beyanı ve Ödemesi

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

Aralık 2024 Dönemine Ait Konaklama Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

Aralık 2024 Dönemine Ait Vergi Sorumlularının Tevkif Ettikleri Katma Değer Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

28 Ocak 2025 Aralık 2024 Dönemine Ait Katma Değer Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

Ekim-Kasım-Aralık 2024 Dönemine Ait Katma Değer Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

31 Ocak 2025 Ekim-Kasım-Aralık 2024 Dönemine Ait Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamesinin Verilmesi ve Ödemesi

Motorlu Taşıtlar Vergisinin 1. Taksit Ödemesi

Yıllık Harçların Ödemesi

2024 Yılında Kullanılan Defterlerin 2025 Yılında da Kullanılmak İstenmesi Halinde Yasal Defterlere İlişkin Ara Tasdik

Aralık 2024 Dönemine Ait Kurumlar Vergisi Mükellefleri İçin Turizm Payının Beyanı ve Ödemesi

Ekim-Kasım-Aralık 2024 Dönemine Ait Turizm Payının Beyanı ve Ödemesi

Aralık 2024 Dönemine Ait Haberleşme Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

Aralık 2024 Dönemine Ait Dijital Hizmet Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

7440 Sayılı Kanun Uyarınca Ödenmesi Gereken 20. Taksit Ödemesi

Aralık 2024 Dönemine Ait 464 Sıra No.lu VUKGT Kapsamında Bildirimde Bulunma Zorunluluğu Getirilen Aracı Hizmet Sağlayıcıları, İnternet Reklamcılığı Hizmet Aracıları ile Kargo ve Lojistik İşletmeleri Tarafından Bildirim Verilmesi

ralık 2024 Dönemine Ait 538 Sıra No.lu VUKGT Kapsamında Taşınmaz (Satış/Kiralama) ve Motorlu Taşıt (Satış) İlanlarını Platformları Üzerinden Yayımlayanlar ile Günübürlük Konut Kiralama İşini Platformları Üzerinden Sağlayanlarca Bildirim Verilmesi

YILLAR İTİBARIYLA KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI

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

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

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

2025 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)

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

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

2024 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)

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

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

2023 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)

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

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

2022 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)

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

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

2021 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

BİNEK OTOMOBİL GİDER KISITLAMASI

Aylık Kira Bedeli (G.V.K. Madde 40/1)

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

Gider Yazılabilecek KDV ve ÖTV (G.V.K. Madde 40/1)	
Yıllar	Gider Yazılabilecek Üst Sınır
2025	990.000,00 TL
2024	690.000,00 TL
2023	440.000,00 TL
2022	200.000,00 TL
2021	150.000,00 TL

İndirim Konusu Yapılabilecek Gider (G.V.K. Madde 40/5)	
Yıllar	Gider Yazılabilecek Oran
2025, 2024, 2023, 2022, 2021	% 70

Gider Yazılabilecek Amortisman Tutarı (G.V.K. Madde 40/7)	
KDV ve ÖTV'nin Maliyete Eklenmediği Durum	
Yıllar	Amortismanın Uygulanacağı Üst Sınır
2025	1.100.000,00 TL
2024	790.000,00 TL
2023	500.000,00 TL
2022	230.000,00 TL
2021	170.000,00 TL

KDV ve ÖTV'nin Maliyete Eklendiği Durum	
Yıllar	Amortismanın Uygulanacağı Üst Sınır
2025	2.100.000,00 TL
2024	1.500.000,00 TL
2023	950.000,00 TL
2022	430.000,00 TL
2021	320.000,00 TL

MENKUL SERMAYE İRADININ BEYANINDA İNDİRİM ORANI (G.V.K. MÜLGA MADDE 76)

Yılı (İlgili Yıl Kazancına Uygulanır)	İndirim Oranı
2024	%123,64
2023	%352,38
2022	%677,67
2021	%217

DEĞER ARTIŞ KAZANCI İSTİSNA TUTARI (G.V.K. MÜK. MADDE:80)

Yılı	İstisna Tutarı
2025	120.000 TL
2024	87.000 TL
2023	55.000 TL
2022	25.000 TL
2021	19.000 TL

ARIZİ KAZANÇ İSTİSNA TUTARI (G.V.K. MADDE:82)

Yılı	İstisna Tutarı
2025	280.000 TL
2024	200.000 TL
2023	129.000 TL
2022	58.000 TL
2021	43.000 TL

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

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

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

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

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

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

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

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

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

BRÜT ASGARİ ÜCRET MİKTARLARI

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

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

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

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

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

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

DOĞRUDAN GİDER YAZILACAK DEMİRBAŞ ve PEŞTEMALLİK TUTARI (VUK. MADDE 313)

UYGULAMA DÖNEMİ	MİKTAR	DAYANAĞI OLAN VUK GENEL TEBLİĞİ
2025	9.9 00,00 TL	577
2024	6.9 00,00 TL	556
2023	4.400,00 TL	544
2022	2.000,00 TL	534
2021	1.500,00 TL	522

VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE YENİDEN DEĞERLEME ORANLARI

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

REESKONT VE AVANS İŞLEMLERİNDE UYGULANAN İSKONTO VE FAİZ ORANLARI

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

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

GEÇİKME ZAMMI ORANLARI(6183 SAYILI KANUN MADDE:51)

UYGULAMA DÖNEMİ	AYLIK ORAN	YILLIK ORAN	DAYANAĞI OLAN BAKANLAR KURULU KARARI
21.05.2024 tarihinden itibaren	%4,5	%54	8484 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
14.11.2023-21.05.2024	%3,5	%42	7782 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
21.07.2022-13.11.2023	%2,5	%30	5801 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
21/07/2022 tarihinden itibaren	%2,5	%24	5801 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
30/12/2019 tarihinden itibaren	%1,6	%19,2	1947 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı

NOT: 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
30.12.2019-20.07.2022	%1,25	%15	Seri: C-Sıra 5 Nolu Tah. Gen. Teb.
21.07.2022-13.11.2023	%2	%24	Seri: C-Sıra 6 Nolu Tah. Gen. Teb.
14.11.2023-20.05.2024	%3	%36	Seri: C-Sıra 7 Nolu Tah. Gen. Teb.
21.05.2024-	%4	%48	Seri: C-Sıra 8 Nolu Tah. Gen. Teb.

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 Sistemlerine 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 GİDERİLEMEYEN KDV TUTARININ İADE KONUSU YAPILAMAYACAK KISMIYLA İLGİLİ SINIR

Yıllar	Sınır Tutarı
2025	130.700,00 TL
2024	90.800,00 TL
2023	57.300,00 TL
2022	25.700,00 TL
2021	18.900,00 TL

Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifeleri

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

(I) Sayılı Tarife

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

(II) Sayılı Tarife

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

(IV) Sayılı Tarife

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

(I/A) Sayılı Tarife

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

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

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

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

EMLAK VERGİSİ ORANLARI

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

DEĞERLİ KONUT VERGİSİ TAŞINMAZ HADDİ (EMLAK VERGİSİ KANUNU MADDE 42)

YIL	Değeri
2025	15.709.000,00 TL
2024	12.880.000,00 TL
2023	9.967.000,00 TL
2022	6.173.000,00 TL
2021	5.227.000,00 TL

**DEĞERLİ KONUT VERGİSİ 2025 YILI TARİFESİ
(EMLAK VERGİSİ KANUNU MADDE 44)**

15.709.000 TL ile 23.564.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil) 15.709.000 TL'yi aşan kısmı için	Binde 3
31.421.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 23.564.000 TL'si için 23.565. TL, fazlası için	Binde 6
31.421.000 TL'den fazla olanlar 31.421.000 TL'si için 70.707 TL, fazlası için	Binde 10

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

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

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

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

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

VERGİ RAPORU DERGİSİ YAZIM KURALLARI

1. GENEL KURALLAR

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

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

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

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

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 4.800.00 TL

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

İmza

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

VERGİ RAPORU DERGİSİ

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



Tamamlayıcı Sağlık Sigortası
hiç bu kadar
tamam olmamıştı!



0 (312) 468 26 26
info@fmcsigorta.com

FMC
FMC SİGORTA



www.trt.net.tr