

Malî Hukuk Dergisi

JOURNAL OF FISCAL LAW

**VERGİ HUKUKU, MALÎ SUÇLAR VE CEZALAR,
ŞİRKETLER HUKUKU, KAMBIYO MEVZUATI,
DIŞ TİCARET VE TEŞVİKLER, GÜMRÜK UYGULAMALARI,
MUHASEBE, SERMAYE PİYASASI HUKUKU,
AVRUPA BİRLİĞİ**

*TAX LAW, FISCAL CRIMES AND PENALTIES, COMPANY LAW,
EXCHANGE REGULATIONS, FOREIGN
TRADE AND INCENTIVES, CUSTOM ENFORCEMENTS,
ACCOUNTING, CAPITAL MARKET LAW, THE EUROPEAN UNION*

**MALÎ GELİŞMELER, MAKALELER, ANAYASA MAHKEMESİ
KARARLARI, DANIŞTAY KARARLARI, YARGITAY
KARARLARI, VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI,
TEBLİĞLER, ŞİRKÜLERLER, GENELGELER,
İÇ GENELGELER, MUKTEZALAR,
RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ,
MALÎ HUKUK İLE İLGİLİ ÖNEMLİ BİLGİLER,
YENİ YAYINLAR**

*FISCAL DEVELOPMENTS, ARTICLES, THE CONSTITUTIONAL
COURT' DECISIONS, COUNCIL STATE DECISIONS, COURT OF
CASSATION DECISIONS, TAX COURTS' DECISIONS, COMMUNIQUÉS,
CIRCULARS, CIRCULAR LETTERS, DOMESTIC CIRCULAR LETTERS,
TAX RULINGS, ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE, MAJOR
INFORMATION OF FISCAL LAW, NEW PUBLICATIONS*



TR Dizin Hukuk Veri Tabanında Dizinlenmektedir



Malî Hukuk Dergisi
Journal of Fiscal Law

“Hakemli Dergidir”/“Peer reviewed Journal”

Cilt: 21/Sayı: 250

Volume: 21/Issue: 250

Yıl/Year: 2025

Yayın Sahibi/Publisher: Legal Yayıncılık A.Ş. adına Sahibi ve Genel
Yayın Yönetmeni/On Behalf of Legal Yayıncılık
INC. Publisher and Executive Editor
Av./Atty. Lütfullahman BAŞÖZ

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/

Responsible Manager: Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

Koordinatör/Coordinator: Av. Arb./Atty. Mediator Seçil SAĞEL

Yayıncının Adı/Name of Legal Yayıncılık A.Ş.

Publishing Company: (Sertifika No./Certificate No. 27563)

Basım ve Cilt/Printing and Volume: Net Kırtasiye Tanıtım ve Matbaa San. Tic. Ltd.

Şti. (Net Copy Center)

(Sertifika No./Certificate No.: 47334)

Tel: 0212 249 40 60

Basıldığı Yer/Place of Publication: İnönü Cad. Beytülmalcı Sk. No: 23/A
Gümüşsuyu/Beyoğlu-İstanbul

Basıldığı Tarih/Publication Date: Ekim/October 2025

Yönetim Yeri/Place of Management: Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.

(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7

Kadıköy/İstanbul

Tel: 0 216 449 04 85-86 Faks/Fax: 0 216 449 04 87

E-posta/E-mail: legal@legal.com.tr

URL: www.legal.com.tr

Yayın Dili/Published on Language: Türkçe/İngilizce

Yayın Türü/Type of Publication: Uluslararası, Süreli, Aylık Hukuk Dergisi/
This journal is a peer reviewed international
law journal published per month

Yurt Dışı Temsilciliği

Legal Publishing Albania Shpk

Rruga Sami Frasheri, pallati 14, hyrja 11, ap. 8 ne

Tirane/Albania

www.legalalbania.com

info@legalalbania.com

Basılı ISSN: 1305-4074

Online ISSN: 2149-4185

Dergiye yapılan atıflarda “MHD” kısaltması kullanılmalıdır.
For citations please use the abbreviation: “MHD”

Katkıda bulunmak isteyenler için iletişim bilgileri:
All correspondence concerning articles and other submissions should be addressed to:

E-mail: akademi@legal.com.tr

Telefon/Phone: 0 216 449 04 85-86

Faks/Fax: 0 216 449 04 87

Posta Adresi/Postal Address:

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul

Bu dergide yayımlanan yazılarda ileri sürülen görüşler yazarlara aittir.

Articles published in this journal represent only the views of the contributors.

Copyright © 2025

Bu derginin tüm yayın hakları LEGAL YAYINCILIK A.Ş. 'ye aittir. Yayınevinin izni alınmadan eğitim ve tanıtım amaçlı kısmi alıntılar hariç olmak üzere hiçbir şekilde kopya edilemez, çoğaltılamaz ve yayınlanamaz.

All rights reserved. No part of this publication may be copied, reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by means, without the prior expressed permission in writing of the LEGAL YAYINCILIK A.Ş.

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul
Tel: (216) 449 04 85 - 449 04 86 Faks: (216) 449 04 87
İnternet adresi: www.legal.com.tr
E-mail: legal@legal.com.tr

Dergimizin web sayfası için "<https://legal.com.tr/dergi/malihukukdergisi>" adresini ziyaret edebilirsiniz.

GENEL EDİTÖR
EDITOR IN CHIEF

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi

DİL EDİTÖRÜ/LANGUAGE EDITOR

C. Mengü ACUN - M.A., J.D.

YAYIN KURULU*
EDITORIAL BOARD

Prof. Dr. Barış BAHÇECİ - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Ege GÖKTUNA - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - Emekli İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

DANIŞMA KURULU*
ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Antonia Agullò AGUERO - Pompeu Fabra University Faculty of Law,
Barcelona-Spain
Prof. Dr. Mustafa AKKAYA - Emekli -Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Murat ALIŞKAN - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Mustafa ALPASLAN - SMMM -KGK Serbest Denetçi
Prof. Dr. Sıtkı Anlam ALTAY- Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Doç. Dr. Erdem ATEŞAĞAOĞLU - İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Erkan AYDIN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Ludovic AYRAULT - Sorbonne Law School, Paris 1 Pantehon - Sorbonne-
France
Hakan Hasan ARI - Yeminli Malî Müşavir
Yahya ARIKAN - TÜRMOB Genel Sekreteri
Prof. Dr. İrfan BARLASS - İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Murat BAŞARAN - Vergi Başmüfettişi
Prof. Dr. Özgür BİYYAN - Bandırma Onyedü Eylül Üniversitesi, İİBF
Prof. Dr. Duran BÜLBÜL - Atılım Üniversitesi İİBF

* Alfabetik sıralama soyadı dikkate alınarak yapılmıştır.

Dr. Georges CAVALIER - Université Jean Moulin Lyon 3 Faculté de Droit, Lyon-France

Prof. Dr. Gülay COŞKUN - Emekli Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

Mustafa ÇAMLICA - Yeminli Malî Müşavir

Prof. Dr. Volkan DEMİR - Emekli Galatasaray Üniversitesi İİBF

Dr. Öğr. Üyesi Bumin DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Ezhan DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Adem DURAK - Yeminli Mali Müşavir

Fatih DURAL - Yeminli Malî Müşavir

Sedat ERATALAR - Yeminli Mali Müşavir

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Bursa Uludağ Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Ayşe GÜNER - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Marco GREGGI - University of Ferrara Department of Law, Ferrara-Italy

Feridun GÜNGÖR - Yeminli Mali Müşavir

Yan HE - The Capital University of Economics and Business, Beijing-China

Prof. Dr. Aykut HEREKMAN - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF

Assoc. Prof. Dr. Simon ISTVÁN - Eötvös Loránd University (ELTE) Faculty of Law, Budapest-Hungary

Mehmet İPEK – Avukat

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Av. Prof. Dr. Filiz KESKİN - Emekli İstanbul Arel Üniversitesi - Vergi Hukukçusu

Prof. Dr. Nataša Žunić KOVAČEVIĆ - University of Rijeka Faculty of Law, Rijeka-Croatia

Serdar KOYUTÜRK - Vergi Konseyi Eski Genel Sekreteri

Doç. Dr. Resul KURT - SGK Emekli Başmüfettiş

Mehmet KÜÇÜKKAYA - Avukat

Mustafa KOÇ - Yeminli Malî Müşavir

David MASSEY - The University of Central Lancashire Faculty of Business and Justice, Preston, Lancashire, United Kingdom

Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - Emekli Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Adnan NAS - Yeminli Malî Müşavir

Öznur ONAT - Avukat

Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Osman ÖZEN - Yeminli Mali Müşavir

Asım ÖZGÖZÜKARA - Yeminli Malî Müşavir

Assoc. Prof. Dr. Ana Macho Belen PEREZ - Pompeu Fabra University Faculty of Law, Barcelona-Spain.

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi

Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli- Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Antalya Bilim Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Başar SOYDAN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Bursa Uludağ Üniversitesi Emekli Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Fethi ŞUA - Yeditepe Üniversitesi
Prof. Dr. Sultan TAHMAZOĞLU ÜZELTÜRK - İstanbul Medipol Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Metin TAŞ - Emekli -Gazi Üniversitesi İİSBF
Ferruh TUNÇ - Yeminli Mali Müşavir
Bora UNUTMAZ - Vergi Başmüfettişi
Mustafa UYSAL - Vergi Konseyi Eski Başkanı
Cahit YERCİ - Vergi Başmüfettişi
Prof. Dr. Güneş YILMAZ - Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Prof. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi İşletme Fakültesi
Dr. Sinan H. YÜKSEL - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

MALİ HUKUK DERGİSİ YAYIN İLKELERİ

PUBLICATION AND SUBMISSION REQUIREMENTS OF JOURNAL OF FISCAL LAW

1. Mali Hukuk Dergisi, ayda bir yayınlanan hakemli bir dergidir.

The Journal of Fiscal Law is a peer reviewed journal published per month.

2. Dergi’de yayınlanabilecek yazılar, mali hukuk alanını ilgilendiren içerikte her türlü makale, karar incelemesi ve kitap incelemesi ile çevirilerdir. Yazıların dili, Türkçe veya diğer Avrupa dilleridir.

This is a journal of law focusing on legal issues concerning fiscal law. Articles, case notes and comments, discussions of legislative development, book reviews and other similar type of papers which are written in Turkish and in other European languages are welcome.

3. Dergi’de yayınlanmak üzere gönderilen yazılar başka bir yerde yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

Articles that will be sent to the editor should not be published elsewhere, nor be submitted to other journals simultaneously.

4. Yazılar Microsoft Word (Microsoft Office 98 ve üzeri versiyonlar) formatında (.doc veya.docx dosya uzantılı olarak) yazılmış olmalıdır. Ayrıca yazılar, aşağıdaki şekil şartlarına uygun olarak kaleme alınmış olmalıdır:

Kağıt boyutu: A4

Üst: 2,5 cm; Alt: 2,5 cm; Sol: 2 cm; Sağ: 2 cm

Metin: Times New Roman, 12 punto, 14 nk satır aralığı, iki yana yaslı

Dipnotlar: Sayfa altında, Times New Roman, 10 punto, 12 nk satır aralığı, iki yana yaslı

Articles should be submitted as Microsoft Word (either with.doc or.docx file extensions) documents (Microsoft Office 1998 or higher versions). Articles should be written according to the following style guidelines:

Paper size: A4

Top: 2.5 cm; Bottom: 2.5 cm; Left: 2 cm; Right: 2 cm

Text body: Times New Roman, 12 points, at 14 nk line spacing, justified

Footnotes: Times New Roman, 10 points, at 12 nk line spacing, justified

5. Dergi’de yayınlanmak üzere gönderilen makaleler “[https:// malihukuk.legaldergi.com.tr/dergi.jsp](https://malihukuk.legaldergi.com.tr/dergi.jsp)” adresinde yer alan dergi sistemine yazar tarafından yüklenmelidir. Makale yükleme için yazarların belirtilen dergi sistemi üzerinden email adresleri ve oluşturacakları şifre ile kayıt olmaları gerekmektedir. Kayıt ve makale yükleme aşamalarına ilişkin detaylı bilgi için “<https://legal.com.tr/icerik/yayin-ilkeleri>” adresimizde yer alan “Dergi Platformu Yazar Kullanım Kılavuzu” incelenmelidir. Makale yükleme işlemi tamamlandıktan sonra yayınevi tarafından gerekli değerlendirme yapılacak olup, makale yazarları süreç takibini anılan sistem üzerinden gerçekleştirebilecektir. Makalenin basılı olarak teslimi gerekmemektedir.

The articles that are sent for publication, have to be uploaded by the author to the journal system that’s address is “<https://malihukuk.legaldergi.com.tr/dergi.jsp>”. In order to upload the article to the system, authors have to sign up with their own e-mail addresses and adjust a password to register. The “Journal System Usage Guide” in the address of, <https://legal.com.tr/icerik/yayin-ilkeleri>, the steps should be viewed for the exhaustive information about signing up to the system and uploading the articles. After the articles are uploaded by the author, the article will be evaluated by the publishing house. The evaluation steps can be seen on the system. The printed version of the article is not required to be delivered to the publishing house.

6. Yazıyla birlikte yazarın (veya yazarların) adına, unvanına, çalıştığı kuruma, açık adresine, kolay ulaşım sağlanabilecek telefon numaralarına, elektronik posta adreslerine ve “<https://orcid.org>” adresinden alınacak ORCID koda ilişkin bilgiler ve fotoğraflı özgeçmişi de editöre ulaştırılmalıdır.

Along with the paper, the following must be submitted to the editor: the name, and the title of the author (authors), his/her institutional affiliation; his/her street address, telephone number (s) where he/she could be easily reached; his/her e-mail address (addresses), and the information about ORCID code which would be obtained through the web address of <https://orcid.org> and CV (should be attached photo)

7. Dergi’ye gönderilen makaleler Türkçe ve İngilizce **başlık** ile hem İngilizce hem de Türkçe **özet (öz)** kısmı içermelidir. Özet (öz) yazımında en fazla 160 kelime kullanılmalıdır. Makaleler en az 5, en fazla 10 adet anahtar kelime/keywords içermelidir.

*Papers submitted to the Journal must have **titles, and abstracts** both in Turkish and in English. Abstracts should be include up to 160 words. Papers must contain at least 5 and at the most 10 keywords.*

8. Dergi'ye gönderilen makalelerde, ilgili makaledeki konuyu tanımlayan Türkçe ve İngilizce uygun **anahtar kelimeler** bulunmalıdır.

*All articles should be accompanied by a sufficient number of **key-words** in Turkish and English that reflect the content of the article.*

9. Dergiye gönderilen makalelerde **atıf dipnotları ve kaynakça** Oxford University Standard for the Citation of Legal Authorities (OSCOLA) stilinde hazırlanmalıdır.

***Citation footnotes and bibliography** should be prepared in Oxford University Standard for the Citation of Legal Authorities (OSCOLA) style in the articles that sent to journal.*

10. Etik ilkeler ve kurallar konusunda 'Yayın Etiği Komitesi'nin (Committee on Publication Ethics - COPE (<https://publicationethics.org/>)) yönergesini esas almıştır.

On the subject of ethical principles and rules, it took the directives of the Committee on Publication Ethics -COPE (COPE: Committee on Publication Ethics) as a basis.

11. Dergi'ye gönderilen makalelerin yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu ve **basılmaya hazır olarak** verildiği kabul edilir.

*All submissions are regarded as **ready to publish** and already proofread by the author himself.*

12. Tüm Hakem Raporları, **ULAKBİM** (Ulusal Akademik Ağ ve Bilgi Merkezi) **Hukuk Veri Tabanı Komitesi** tarafından denetlenmesine olanak verecek şekilde 5 yıl saklanır.

*All reviewers' evaluation reports will be kept for at least five years after publication and copies of these reports will be sent to the **ULAK-BİM** (Turkish Academic Network and Information Center) **Law Database Committee** whenever required.*

13. Dergi'ye ait yeni sayı yayınlandıkça, bu sayı tek bir **PDF** kopyası şeklinde **ULAKBİM Online Dergi Takip Sistemine (ODİS)** yüklenir. Ayrıca Dergi'nin 2 adet basılı kopyası da ULAKBİM'e kargo ile ulaştırılır.

*Each Publisher issue of the Journal will be uploaded as a **PDF** file to the **Online Journal Watch System of ULAKBİM (ODİS)**. Also two copies of the published issue will be delivered to ULAKBİM by cargo.*

14. Dergi basıldıktan sonra ilgili sayının yazarlarına ve bu sayıda hakemlik yapmış olanlara ücretsiz olarak gönderilir.

Free copies of the published issue will be sent both to the author (s) and to the reviewer (s).

Hakem Değerlendirme Sistemi/Arbiter Evaluation System

15. Yayın Kurulu'nda ilk değerlendirilmesi yapılan makaleler, anonim olarak hakeme gönderilecek, hakemden gelen rapor doğrultusunda makalenin yayınlanmasına ya da düzeltme istenmesine ya da yayınlanmamasına karar verilecek ve yazar durumdan en kısa zamanda haberdar edilecektir. Tamamlanmış veya düzeltilmiş yazı, Yayın Kurulu'nca, tekrar hakeme gönderilir.

After the initial assessment of the articles is completed by the editorial board, the articles will be submitted to a peer reviewer anonymously. In accordance with the reviewer's report, editing may be requested, the article may get published, or the article may be rejected. The author shall be notified of the decision as soon as possible. The editorial board shall submit the final, or the edited article to the peer reviewer one more time.

16. Her makale için hakem sayısı en az iki olup, iki hakemin görüşlerinin farklı olması durumunda editör veya üçüncü bir hakemin görüşü alınacaktır.

For each paper there would be at least two arbiters; when these two arbiters have conflicting opinions, either the editor or a third arbiter will be consulted.

17. Dergi, hakemin yazarı bilmemesi esasına (**kör hakemlik**) dayanır. Hakeme gönderilecek makalelerde de yazarın kimliğine ilişkin bilgilerin gizliliği sağlanır.

*All articles submitted are subject to a **blind peer review**. The identity of the author (s) and reviewer (s) will not be revealed to the other party.*

Dergi Hakkında

Mali Hukuk Dergisi (MHD), ayda bir yayımlanan hakemli bir dergidir. 2005 yılından beri yayın hayatını sürdürmekte olan dergide hakem denetiminden geçmiş makaleler, karar tahlilleri, içtihat ve mevzuat kronikleri ile eser incelemelerine yer verilmektedir. Her sayıda Türk ve yabancı akademisyenler ve hukuk uygulamacıları tarafından kaleme alınan, mali hukuk ile ilgili değerli eserler yayımlanmaktadır.

Okuyucularımızın göndereceği mali hukuk alanına ilişkin makaleler ve diğer türdeki eserlerle (karar tahlilleri, eser incelemeleri vb.), dergimizin daha da zenginleşeceğine inanıyoruz.

Dergimizin etik ilkeleri, yayın ve intihal politikasına ilişkin detaylı bilgilere <https://legal.com.tr/dergi/malihukukdergisi> adresinde yer verilmiştir.

About Journal

The Journal of Fiscal Law (MHD) is a peer reviewed journal published per month concentrating on issues of law and considers for publication articles, case notes and comments, discussions of legislative developments and book reviews. It has been in publication since 2005. Each issue contains scholarly works concerning Fiscal law bulletin/journal, authored by scholars and practitioners around the globe.

We welcome your contributions in the form of articles, notes, comments or reviews on topics reflecting a broad range of perspectives on fiscal law; with your contributions and support our journal will progress.

Detailed information about our journal's ethical principles, its policy on publication and plagiarism may be found in the following address: <https://legal.com.tr/dergi/malihukukdergisi>

Kişisel Verileriniz Hakkında Bilgilendirme

Dergimiz, Legal Yayıncılık A.Ş. tarafından hakemli, uluslararası ve süreli yayın vasfıyla yayımlanmakta olup abonelik kapsamında daha önce bize bildirmiş olduğunuz adresinize gönderilmektedir.

6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve ikincil mevzuat kapsamında, Dergimizin dağıtım faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi amacıyla isim, unvan, adres ve iletişim bilgileriniz işlenmekte ve ilgili kurye/kargo şirketine aktarılmaktadır. Söz konusu kişisel verileriniz, aksi yönde bir talebiniz olmaması halinde Dergimizin yayınlandığı süre boyunca mevzuata uygun olarak saklanacaktır.

6698 sayılı Kanun uyarınca, söz konusu faaliyet kapsamında veri sorumlusu Legal Yayıncılık A.Ş. olup, Kanunun 11. maddesi kapsamındaki haklarınız için legal@legal.com.tr veya abone@legal.com.tr adresine e-posta yoluyla başvurabilirsiniz.

Regarding Your Personal Information

Our journal published by Legal Yayıncılık A.Ş. is a peer reviewed, international, and a periodical publication. As a part of your membership status, it is mailed to the address that you previously supplied to us.

Under the 6698 numbered Law on the Protection of Personal Information, and secondary legislation, your name, your title, your address, and your contact information are recorded, and communicated to the relevant shipping company for the purpose of distributing our periodical. Unless you request otherwise, during the term of our publication, your personal information shall be kept in accordance with the legislation.

Under the 6698 numbered Law, Legal Yayıncılık A.Ş. is the responsible party for the data. Regarding your rights under article 11 of the Law, you may get in touch with us by e mailing to us either at legal@legal.com.tr or abone@legal.com.tr

GÜNDEM/AGENDA

...Yorumsuz...

Torba Yasa Maddeleri 2025, 29.10.2025, www.haberturk.com

Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülmeye başlayan Torba Yasa, kamuoyunun gündeminde yerini aldı. Milyonlarca vatandaşı doğrudan ilgilendiren düzenlemeleri içeren kanun teklifinde; kira gelirine vergi, noter harcı, vergi muafiyetleri gibi pek çok başlık bulunuyor. Peki, Torba Yasa'da hangi düzenlemeler öne çıkıyor? İşte, 36 maddeden oluşan Torba Yasa teklifine dair ayrıntılar...

TORBA YASASI MADDELERİNDE NELER VAR?

Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından görüşülmeye başlanan 36 maddelik Torba Yasa'nın detayları ortaya çıktı. Yeni yasa teklifi kira geliri, yeni harç ödemeleri, sosyal güvenlik düzenlemeleri gibi birçok kalemi içeriyor.

ENFLASYON MUHASEBESİ YOK

Ekonomi yönetimi ve iş dünyası tarafından yakından izlenen enflasyon düzeltmesi konusunun, torba teklife dahil edilmemesi dikkat çekti. AK Parti Grubu içinde yapılan değerlendirmelerde, bazı şirketlerin uygulamayı suiistimal ettiği ve ciddi vergi kaybına yol açtığı yönündeki tespitler öne çıktı. Bu nedenle teklif metninde, enflasyon muhasebesine ilişkin bir düzenleme yer almaması kararlaştırıldı. Kulislerde, şu aşamada “erteleme olmasın, uygulama devam etsin” yaklaşımının ağırlık kazandığı ifade ediliyor. Buna karşın, özellikle sanayi ve hizmet sektörlerinden gelen erteleme talepleri sürüyor. İş dünyası temsilcileri, yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların gerçeği yansıtmadığını, “kâğıt üzerinde kâr” görünen firmaların vergi yüküyle karşılaştığını belirtiyor. Hükümetin bu talep karşısında tutum değiştirip değiştirmeyeceği görüşmeleri esnasında netleşecek. Bir değişiklik olursa düzenleme önergeyle Plan ve Bütçe Komisyonu'nda, aksi halde Genel Kurul aşamasında gündeme gelebilecek.

KİRA GELİRLERİNE YENİ VERGİ DÜZENİ

Teklifin en dikkat çeken bölümlerinden biri, mesken kira gelirlerindeki istisnanın daraltılması.

Mevcut durumda 47 bin TL'ye kadar kira geliri vergiden muafken, yeni düzenlemeyle bu istisnadan yalnızca emekli, dul, yetim veya malul aylığı alanlar yararlanabilecek. Düzenlemenin, istisnadan yararlanan mükellef sayısını 1,9 milyondan 500 binin altına düşürmesi ve 2027 itibarıyla 22 milyar TL ek gelir sağlaması öngörülüyor.

KREDİ FAİZİ GİDERİNE SINIR

Kiraya verilen konutlar için kullanılan kredilerin faizlerinin gider olarak yazılması uygulaması kaldırılıyor. Amaç, kredili ve kredisiz gayrimenkul sahipleri arasında vergi adaletini sağlamak ve konut yatırımlarının vergi avantajına dayalı şekilde yönlendirilmesini önlemek. Düzenlemenin 2026 yılı itibarıyla 1,6 milyar TL gelir etkisi oluşturması bekleniyor.

GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİ 4'E ÇIKIYOR

Gelir vergisi mükellefleri için 4. geçici vergi beyannamesi yeniden getiriliyor. Bu adımla kazançlar yıl içinde daha dengeli şekilde beyan edilecek. Uygulamanın 2 milyar TL damga vergisi geliri sağlaması öngörülüyor.

GAYRİMENKULDE GERÇEK BEYAN ZORUNLULUĞU

Tapu işlemlerinde eksik bedel beyanı yapanlara uygulanan vergi ziyai cezası %25'ten bir kata çıkarılıyor. Amaç, gayrimenkul piyasasında kayıt dışılığı azaltmak ve satış işlemlerinin gerçek bedel üzerinden yapılmasını sağlamak.

ARAÇ SATIŞLARINA NOTER HARCİ

Sıfır ve ikinci el araç satışlarından artık nispi noter harcı alınacak. 2024 yılında yaklaşık 10 milyon araç satışı gerçekleştiği dikkate alındığında, bu düzenlemenin 13 milyar TL civarında gelir yaratması bekleniyor.

RUHSATLARA YILLIK HARÇ UYGULAMASI

Kuyumcular, özel sağlık kuruluşları, veteriner klinikleri, ikinci el araç ve taşınmaz ticareti yapan işletmeler artık yıllık harç ödeyecek. Harç tutarları 10 bin ile 50 bin TL arasında değişirken, büyükşehirlerde bu tutarlar bir kat artırımlı uygulanacak. Yıllık 4,5 milyar TL ek gelir hedefleniyor.

SOSYAL GÜVENLİKTE YÜK ARTIYOR

Borçlanma ve ihya oranları %32'den %45'e, prime esas kazanç üst sınırı ise asgari ücretin 7,5 katından 9 katına çıkarılıyor. İşverenlerin uzun vadeli prim oranı 1 puan artırılırken, işveren hissesi teşviki 4 puandan 2 puana indiriliyor. Bu düzenlemelerin toplamda sosyal güvenlik sistemine yaklaşık 70 milyar TL ek kaynak sağlaması bekleniyor.

DÖNÜŞÜM VE FİNANSMAN DÜZENLEMELERİ

Kentsel Dönüşüm Başkanlığı'na kamu bankalarından iç borçlanma yetkisi tanınıyor. Ayrıca Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı 2027'ye kadar uzatılıyor. Bu adımların amacı, deprem riski altındaki bölgelerde dönüşüm projelerini hızlandırmak.

ÇEKLERDE VADE UZADI

Çeklerin üzerinde yazılı tarihten önce bankaya ibraz edilmesi yasağı 2028 sonuna kadar uzatılıyor. Bu düzenleme, piyasada likidite istikrarını korumayı hedefliyor.

SPOR ORGANİZASYONLARINA VERGİ MUAFİYETİ

Türkiye'nin ev sahipliği yapacağı 2026 UEFA Avrupa Ligi Finali, 2027 Konferans Ligi Finali ve 2032 Avrupa Futbol Şampiyonası organizasyonlarına ilişkin tüm gelirler KDV ve gelir vergisinden muaf tutulacak.

TORBA YASA NE ZAMAN YÜRÜRLÜĞE GİRECEK?

Plan ve Bütçe Komisyonu'ndaki görüşmelerin tamamlanmasının ardından teklifin önümüzdeki hafta Genel Kurul gündemine gelmesi bekleniyor.

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK

Legal Malî Hukuk Dergisi Editörü

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 21/Sayı: 250

Yıl: 2025

İÇİNDEKİLER

Makaleler	1769
Araştırma Makalesi	
7555 Sayılı Kanun ve 10115 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla Artırılan ÖTV Oranlarının Vergilemede Ölçülülük İlkesi Açısından İncelenmesi <i>Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN</i> <i>Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN</i>	1771
Engellilere Yönelik Getirilen Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) İstisnasına İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Değerlendirmeler <i>Doç. Dr. Onur CİDDİ</i>	1801
Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme: Toplumsal Cinsiyet Eşitsizliği Temelinde Bir Değerlendirme <i>Arş. Gör. Dr. Hüseyin DİRİCAN</i> <i>Doç. Dr. Serap ÜRÜT SAYGIN</i>	1819
Vergi Usul Kanunu'nun "Hatalı Tebliğler" Düzenlemesinin Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi <i>Dr. Öğr. Üyesi Zeynep Nihan ÇAMURCU</i>	1857
Malî Gelişmeler	1897
Yargıtay Kararları	1903
Yargıtay Hukuk Daire Kararları	1905
Bölge Adliye Mahkemesi Kararları	1911
Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesi Kararları	1913
İdari Görüşler	1929
Sirküler Listesi	1931
Sirkülerler	1933
Resmî Gazete Özetleri	1935
Önemli Bilgiler	1945
Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini	1979
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini	1981

JOURNAL OF FISCAL LAW

Volume: 21/Issue: 250

Year: 2025

CONTENTS

Articles.....	1769
Research Articles	
A Study on the Increase of Special Consumption Tax (SCT) Rates Introduced by Law No. 7555 and Presidential Decree No. 10115 From the Perspective of the Principle of Proportionality in Taxation <i>Assoc. Prof. Dr. Doğan BOZDOĞAN</i> <i>Dr. Lecturer Kübra GÖZEN BOZDOĞAN.....</i>	1771
Assesments on the Desicion of the Constitutional Court on the Excise Duty Exemption for Disabled Persons <i>Assoc. Prof. Dr. Onur CİDDİ.....</i>	1801
Gender Sensitive Budgeting: An Evaluation Based on Gender Inequality <i>Res. Asst. Dr. Hüseyin DİRİCAN</i> <i>Assoc. Prof. Dr. Serap ÜRÜT SAYGIN.....</i>	1819
Evaluation of the Provisions of the Tax Procedure Law on 'Erroneous Notices' Under the Light of Judicial Decisions <i>Dr. Lecturer Zeynep Nihan ÇAMURCU</i>	1857
Fiscal Developments	1897
Decisions of the Court of Civil Appeals	1903
Decisions of the Civil Chambers of the Court of Appeals	1905
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal.....	1911
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal	1913
Administrative Opinions	1929
Circular List	1931
Circulars	1933
Abstracts of Official Gazette.....	1935
Important Information.....	1945
Index of High Courts' Decisions.....	1979
Index of Related Law Code Articles	1981

MAKALELER ARTICLES

* 7555 Sayılı Kanun ve 10115 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla Artırılan ÖTV Oranlarının Vergilemede Ölçülülük İlkesi Açısından İncelenmesi

A Study on the Increase of Special Consumption Tax (SCT) Rates Introduced by Law No. 7555 and Presidential Decree No. 10115 From the Perspective of the Principle of Proportionality in Taxation

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Doğan BOZDOĞAN
Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Kübra GÖZEN BOZDOĞAN

* Engellilere Yönelik Getirilen Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) İstisnasına İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Değerlendirmeler

Assesments on the Desicion of the Constitutional Court on the Excise Duty Exemption for Disabled Persons

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Onur CİDDİ

* Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme: Toplumsal Cinsiyet Eşitsizliği Temelinde Bir Değerlendirme

Gender Sensitive Budgeting: An Evaluation Based on Gender Inequality

Arş. Gör. Dr./Res. Asst. Dr. Hüseyin DİRİCAN
Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Serap ÜRÜT SAYGIN

* Vergi Usul Kanunu'nun "Hatalı Tebliğler" Düzenlemesinin Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi

Evaluation of the Provisions of the Tax Procedure Law on 'Erroneous Notices' Under the Light of Judicial Decisions

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Zeynep Nihan ÇAMURCU

**7555 SAYILI KANUN VE 10115 SAYILI CUMHURBAŞKANI
KARARIYLA ARTIRILAN ÖTV ORANLARININ
VERGİLEMEDE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ AÇISINDAN
İNCELENMESİ***

*(A STUDY ON THE INCREASE OF SPECIAL CONSUMPTION TAX (SCT) RATES
INTRODUCED BY LAW NO. 7555 AND PRESIDENTIAL DECREE NO. 10115 FROM
THE PERSPECTIVE OF THE PRINCIPLE OF PROPORTIONALITY IN TAXATION)*

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Doğan BOZDOĞAN**
Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Kübra GÖZEN BOZDOĞAN***

ÖZ

24 Temmuz 2025 tarihli ve 32965 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7555 sayılı Kanun ile aynı sayıda yer alan 10115 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) oran ve matrahlarında eşzamanlı artışlar öngörmüştür. Bu çalışmada, söz konusu artışlar, 1982 Anayasası’nın 13. ve 73 maddeleri kapsamında ölçülülük ilkesinin; elverişlilik, gereklilik, orantılılık alt ilkeleri üzerinden değerlendirilmektedir. Söz konusu değerlendirmeler de dolaylı vergilere ek yük bindirmenin, benzer mali hedeflere daha hafif araçlarla ulaşma imkânını (doğrudan

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 20.08.2025 tarihinde Yayınımıza ulaşmış olup, 02.09.2025 tarihinde birinci hakem; 22.09.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Tokat Gaziosmanpaşa Üni. İİBF, Maliye Bölümü, dogan.bozdogan@gop.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-3961-0506

*** Tokat Gaziosmanpaşa Üni. İİBF, Maliye Bölümü, kubra.bozdogan@gop.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-4672-0527

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmişlerdir.

Katkı Payı Oranı: Yarı yarıya (%50/%50)'dir.

Bu makaleye atıf için; BOZDOĞAN, Doğan, GÖZEN BOZDOĞAN, Kübra, “7555 Sayılı Kanun ve 10115 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla Artırılan ÖTV Oranlarının Vergilemede Ölçülülük İlkesi Açısından İncelenmesi” Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 250, 2025, s. 1771-1800.

vergiler, taban genişletmesi) ikame edebileceği; özellikle orantılılık bakımından düşük ve orta gelir grupları üzerinde aşırı külfet riski oluşturduğu belirtilmiştir. Çalışmada, Anayasa Mahkemesi'nin (AYM) konuya ilişkin kararlarına yer verilmiş ve birtakım önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Özel Tüketim Vergisi, Ölçülülük, Elverişlilik–Gereklilik–Orantılılık, Anayasa Mahkemesi, Vergi Politikası

ABSTRACT

On July 24, 2025, Law No. 7555 and Presidential Decree No. 10115, both published in the Official Gazette No. 32965, introduced simultaneous increases in Special Consumption Tax (SCT) rates and basis. This study evaluates these amendments within the framework of Articles 13 and 73 of the 1982 Constitution, focusing on the principle of proportionality and of suitability, necessity, and proportionality. The analysis highlights that imposing additional burdens through indirect taxes may be replaced by less burdensome instruments (such as direct taxation or base broadening) to achieve comparable fiscal objectives; moreover, in terms of proportionality, the increases pose a significant risk of excessive burden on low- and middle-income groups. The study also incorporates relevant decisions of the Constitutional Court of Turkey (AYM), and concludes with a set of policy recommendations.

Keywords: Special Consumption Tax, Proportionality, Suitability–Necessity–Proportionality, Constitutional Court, Fiscal Policy

1. Giriş

Türkiye’de vergi sisteminin mali ve iktisadi hedefleri kadar, temel hak ve özgürlüklere müdahalenin sınırlarını belirleyen anayasal ilkeler de düzenleyici süreçlerin yönünü tayin etmektedir. Ölçülülük ilkesi, bu bağlamda vergilendirme müdahalelerinin meşru amaca uygun (elverişli), daha hafif araçla eşdeğer sonuca ulaşılamayacak (gerekli) ve mükellef üzerinde aşırı külfet oluşturmayacak ölçüde (orantılı) olmasını ifade etmektedir. İlke, salt normatif bir referans olmaktan öte, vergisel seçimlerin (oran–matrah tasarımı, istisna ve muafiyetlerin kapsamı, idari yaptırımların ağırlığı) anayasal denetim ölçütüdür.

Bu çerçevede 24 Temmuz 2025 tarihli ve 32965 sayılı Resmî Gazete’de aynı anda yayımlanan 7555 sayılı Kanun ile 10115 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, ÖTV’de tarife dilimleri ve oranlarında eşzamanlı artış getirmiştir. Düzenlemeler mali disiplin ve kamu gelirlerinin güçlendirilmesi amacına dayandırılrsa da ölçülülük testi bakımından özellikle gereklilik (alternatif, daha hafif araçların imkânı) ve orantılılık (gelir grupları üzerindeki marjinal yükün seviyesi) unsurlarında titiz bir değerlendirmeyi gerekli kılmaktadır.

Çalışmada, öncelikle ÖTV’nin genel yapısı irdelenmiş, konusu, vergiyi doğuran olay, mükellefi, indirim ve istisnaları ile matrah ve oranları konusunda bilgiler verilmiştir. İlerleyen kısımlarda ölçülülüğün dogmatik çerçevesini ve vergilendirmeye özgü uygulama alanları ortaya koyulmuştur. Bu kapsamda 24 Temmuz 2025 tarihli ve 32965 sayılı Resmî Gazete’de aynı anda yayımlanan 7555 sayılı Kanun ve 10115 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla ÖTV oranlarındaki değişiklikler irdelenmiş ve bu değişikliklerin vergilemede ölçülülük ilkesi kapsamında değerlendirmesi yapılmıştır. Bu noktada AYM kararları referans olarak ele alınmış ve nihayetinde bazı çözüm önerilerine yer verilmiştir.

2. Genel Olarak Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)

Tüketim vergileri, kapsam bakımından genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri olmak üzere iki temel kategoriye ayrılmaktadır. Genel tüketim vergileri; mal ve hizmetlerin üretiminden nihai tüketime kadar geçen aşamalar ile el değiştirme süreçleri üzerinden alınan ve geniş bir tüketim tabanına uygulanan vergiler olup, tüketimin tümünü dolaylı olarak vergilendirmeyi hedefler. Buna karşılık, özel tüketim vergileri, mevzuatta açıkça belirlenmiş belirli mal ve hizmetler üzerinden, genellikle seçicilik ve mali kapasite ilkeleri gözetilerek alınan dolaylı vergilerdir. Bu vergilerin başında ÖTV gelmektedir.

ÖTV, genel tüketim vergilerinden farklı olarak, ekonomik faaliyetlerin üretim veya dağıtım aşamalarından birinde ya da her ikisinde, istisna ve muafiyet hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kanunen tek tek belirlenmiş mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergi türüdür. ÖTV, 06.06.2002 tarihli 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak 4760 sayılı ÖTV Kanunu ile uygulamaya konulmuştur. Bu kanun ile 16 farklı vergi, fon ile harcın alınmasına son verilmiş, bu gelir araçları tek bir çatı altında toplanmıştır. ÖTV Kanunu’ndan önce bütün ürünlerinin vergilen-

dirmesinde değişik türde vergiler kullanılmış bu farklı vergiler 2002’den itibaren ÖTV adı altında birleştirilmiştir.

Kapsam olarak geniş bir niteliğe haiz ÖTV’nin detaylandırılması gerekmektedir. Bu noktada ÖTV’nin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellefi, matrahı, beyanı, ödenmesi ve istisnaları belirtilecektir.

2.1. ÖTV’nin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

ÖTV belirli sayıda mal grubunu kapsamaktadır. Verginin konusu, belirli bir iktisadi süreç içerisinde bulunan ve kanuna ekli dört listenin kapsamına giren mallar oluşturmaktadır (Batı, 2025, s.232). Keza Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun (ÖTVK) 1. maddesinde bu dört listeye atıf yapılmıştır. Buna göre;

• “*I sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,*

• *II sayılı listedeki malların kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı,*

• *II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,*

• *(I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,*”

bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV’ye tabidir. Burada söz konusu olan listelerin hangi malları kapsadığını belirtmek gerekir. Buna göre;¹

I sayılı liste: Petrol ve ürünleri; benzin, motorin, fuel oil, doğal gaz, sıvılaştırılmış petrol gazı, madeni yağlar, solvent, petrol ve doğal-gaz türevleridir.

II sayılı liste: Motorlu taşıtlar; binek otomobiller, minibüs, kamyon, otobüs, karavanlar, motosikletler, uçaklar, helikopterler, gemiler, yatlar, kotralar, çekiciler ve benzerleridir.²

III sayılı liste: Tütün mamulleri ile alkollü içkiler ve kolalı gazozlar; bu liste iki mal grubundan meydana gelir. A cetveli: Bira şarap, içki-

¹ Murat Batı, Türk Vergi Sistemi (6th edn, Seçkin Yayıncılık 2025) 232

² Bakanlar Kurulunun 2017/9759 sayılı kararıyla yatlar, kotralar, tekneler ve gezinti gemilerinde uygulanacak olan ÖTV oranı %0 olarak belirlenmiştir.

ler ve kolalı gazozlar ile B cetveli: Sigara, puro, enfiye gibi tütün maddeleridir.

IV sayılı liste: Lüks mallar, beyaz eşya ve elektronik ürünler; bu listede parfüm, saç spreyi, güneç kremi, saç boyası, kıymetli taşlar, ateşli silahlar, buzdolabı, çamaşır makinesi, klimalar, televizyon vb. lüks mallar,

yer almaktadır. ÖTV'nin konusuna giren mallar her ne kadar geniş gibi görünse de bilgisayar ve tablet gibi elektronik ürünler ÖTV kapsamının dışında olup yat, kotra, tekne ve gezinti gemilerinin ÖTV oranları %0 olarak belirlenmiştir. ÖTV'nin konusu kadar vergiyi doğuran olayında tespiti önemlidir.

ÖTV açısından vergiyi doğuran olay, yukarıda belirtilen listelerde yer alan malların bir kısmında teslim, bir kısmında ithalata ve bir kısmında ise ilk iktisaba³ bağlanmıştır. ÖTVK'nın 3. maddesine göre vergiyi doğuran olay;

- “*Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı,*
- *Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarlarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,*
- *Kısım kısım mal teslim edilmesi mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi,*
- *İthalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.”*

2.2. ÖTV'nin Mükellefi

ÖTVK'nın 4. maddesine göre ÖTV'nin mükellefleri, “(I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler; (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir”. Daha açık bir ifadeyle ÖTV mükellefleri;⁴

³ İktisap: Edinme, elde etme.

⁴ Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi (7th edn, Adalet Yayınevi 2024) 516

• Petrol ve petrol ürünleri, golf arabaları, kar araçları, çim biçme makinaları gibi kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar, tütün maddeleri, alkollü içecekler, gazoz ve meyve suları, bazı lüks mallar, beyaz eşya ve elektronik ürünlerde bu malları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,

• Yarı römorklar için çekiciler, binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş motorlu taşıtlar, eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar, özel amaçlı motorlu taşıtlar, motosiklet, helikopter, uçak, gemi, yat, eğlence ve spor tekneleri gibi taşıtlarda motorlu araç ticaret yapanlar, bu malları kullanmak üzere ithal edenler veya bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,

ÖTV'nin mükellefidir.

2.3. ÖTV'nin Matrahı, Tarifesi, Beyanı ve Ödenmesi

Matrah, vergi alacağını hesaplamak amacıyla vergi konusunun indirildiği teknik-fiziksel veya ekonomik-parasal büyüklük olarak tanımlanabilir.⁵ Ağırlık, uzunluk, sayı, yüzölçümü, hacim, alkollü içkilerde alkol derecesi gibi teknik-fiziksel matrahlar üzerinden alınan vergiler spesifik matrah üzerinden hesaplanır. Fiyat ve bedeller gibi ekonomik değerler üzerinden alınan vergiler ise advalorem matrah üzerinden hesaplanmaktadır.

ÖTV'de (I) sayılı listede yer alan mallar (petrol ürünleri, doğal gaz ve bunların türevleri ile biodizelden oluşan mallar) açısından vergi matrahı miktar esaslı yani spesifik olarak tasarlanmıştır.⁶ Söz konusu mallar için belirlenen maktu vergi tutarları, kilogram, litre, metre küp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabilmektedir. (II), (III/A) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar (taşıt araçları, alkollü-alkolsüz içecekler, bir kısım lüks tüketim malları, beyaz eşya, elektronik eşya gibi mallar) için verginin matrahı; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak ÖTV hariç olmak üzere, katma değer vergisi (KDV) matrahını oluşturan unsurlardan meydana gelir. ÖTVK'nın 11. maddesinde konuya açıklık getirilerek, KDV'nin matrahının vergiye konu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtilmiştir.

⁵ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası (5th edn, Filiz Kitabevi, 1993) 46

⁶ Taşkan (n 4) 51

2.4. ÖTV’de İstisnalar

ÖTVK’nın “istisnalar” başlıklı ikinci bölümünde çok sayıda istisnaya yer verildiği görülmektedir. Bunlar;

- * İhracat istisnası,
- * Diplomatik istisna,
- * Diğer istisnalar.

şeklinde sınıflandırılmıştır.

İhracat istisnası: İhracat istisnası ÖTVK’nın 5. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ÖTVK’ya ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmak teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması şartıyla ÖTV’den istisna edilmiştir. Yine ÖTVK’ya ekli (III) ve (IV) sayılı listelerde bulunan mallar 4458 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu’nun 95/1. fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslimi de ÖTV’den istisnadır.

Diplomatik istisna: ÖTVK’nın 6. maddesine göre; “ÖTVK’ya ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi ile ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye’deki uluslararası kuruluşlar ve bunların yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensupları tarafından Türkiye’de görevde bulundukları süre içinde kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi” vergiden istisna tutulmuştur.

Diğer istisnalar: ÖTVK’nın 7. maddesinde düzenlenen diğer istisnalar, malul ve engellilerin taşıt alımlarıyla ilgilidir. Buna göre ÖTVK’nın ekli (II) sayılı listesinde kayıt ve tescile tabi malların malul veya engelliler tarafından on yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı belirli şartlar altında ÖTV’den istisna edilmiştir.

3. Genel Olarak Ölçülülük İlkesi Kavramı ve Vergi Hukuku İlkeleriyle İlişkisi

Devletlerin benimsedikleri sosyal, kültürel ve inanç temelli değerler ile tercih ettikleri yönetim sistemleri birbirinden farklılık arz etse de

dünya genelinde hiçbir hukuk düzeninde temel hak ve özgürlüklerden mutlak ve sınırsız biçimde yararlanılması mümkün değildir. Her devlet, kendi tarihsel, toplumsal ve anayasal gerçekliği çerçevesinde şekillendirdiği normatif düzenlemeler aracılığıyla bireylerin hak ve özgürlük alanını belirlemekte ve bu alanı meşru sınırlarla tahdit etmektedir. Temel hak ve özgürlüklerin sınırsız olduğu yönündeki düşünce, anayasal hukuk bakımından ütöpik ve hukuken geçersiz bir varsayım niteliği taşır. Nitekim kimi hukuk sistemlerinde hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması istisnai nitelikte ve dar kapsamda öngörülürken, bazı sistemlerde ise sınırlama rejimi öylesine geniş tutulmuştur ki, özgürlük asli değil tali bir statüye indirgenmiştir. Bu çerçevede ölçülülük ilkesi, kamu otoriteleri tarafından temel hak ve özgürlüklere yönelen müdahalelerin meşru amaca yönelik, gerekli ve orantılı olup olmadığını denetleyen anayasal bir denge aracıdır. Böylelikle ölçülülük ilkesi, müdahalelerin sınırlarını tayin ederek bireyin hak ve özgürlüklerinin korunmasında güvence işlevi görmektedir. Demokratik bir toplum düzeninin temel unsurlarından biri olan insan haklarının korunmasında, ölçülülük ilkesi belirleyici bir rol oynamaktadır.

Bu çerçevede ölçülülük ilkesinin kavramsal olarak irdelenmesi, hukuki bir ilke olarak gelişimi ve vergi hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan adalet ve kanunilik ilkeleriyle ilişkisinin detaylandırılması gerekir.

3.1. Ölçülülük İlkesi Kavramı

Doktrinde ölçülülük ilkesine dair çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Tanımlar irdelendiğinde, kapsam olarak farklılıklar gösterse de nitelik anlamında ilkenin sahip olduğu esaslara bağlı olduğu anlaşılmaktadır. Bu kapsamda Yüksel (2017) ölçülülük ilkesini, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırma amaçları ile araç arasındaki ilişkiyi yansıtan bir unsur olarak açıklamaktadır.⁷ Özbudun’a (1998) göre ölçülülük, bir özgürlük ya da hakkı sınırlandırmada başvuru aracı, sınırlandırmayla ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olması, sınırlandırma aracının amaç için gerekli olması, araçla amaç arasında ölçülü bir oran bulunma-

⁷ Yüksel Metin, ‘Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?’ (2017) 7(1) Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 6

sıdır.⁸ Craig vd. (1998)'e göre ölçülülük, dava konusu işlemin varılmak istenen amaca uygun ve bu amaç için gerekli olup olmadığı testini ve bireye aşırı bir yük getirmemesini kapsamaktadır.⁹ Bu tanımlamada ölçülülüğün dava konusu işlemin niteliği açısından açıklandığı görülmektedir. Başka bir tanımlamada ölçülülük, temel haklardan türetmek suretiyle tüm hak ve özgürlükler için bir denetim kriteri şeklinde belirtilmiş ve ölçülülüğün bir denetim mekanizması olduğuna dikkat çekilmiştir.¹⁰ Ölçülülük ilkesiyle ilgili kapsayıcı bir tanımda Uçar ve Yereli (2019) tarafından yapılmıştır. Buna göre, bir temel hak ya da hürriyeti sınırlama maksadı ile sınırlamada kullanılacak araç arasındaki ilişkinin uygunluğunun denetiminde kullanılan anayasal ölçütün ölçülülük ilkesi olduğu belirtilmiştir.¹¹ Tüm bu tanımlamalardan hareketle, ölçülülük ilkesinin temel hak ve özgürlükleri sınırlamada kullanılacak araçların bireylere aşırı yük getirmesini engelleyecek bir denetim mekanizması olduğu söylenebilir.

Yukarıda belirtilen tanımlamalarda ölçülülük ilkesinin alt ilkeleri de ortaya çıkmaktadır. Bu noktada ölçülülük ilkesinin üç temel alt ilkesi bulunmaktadır. Bunlar;¹²

- Elverişlilik,
- Gereklilik
- Orantılılıktır.

Elverişlilik ilkesi; hukuki anlamda alınan tedbir ile ulaşılmak istenen amaç arasındaki fonksiyonel uygunluğu ifade eder. Bu ilkeye göre, başvuru aracın, öngörülen sonucun gerçekleşmesine objektif olarak elverişli olması gerekir. Diğer bir ifadeyle, alınan önlemin, hedeflenen amaca ulaşmayı sağlayabilecek nitelikte bulunması, ilkenin varlığı için zorunludur. Elverişlilik ilkesi, alınan sınırlayıcı nitelikteki önlemin, güdülen meşru amaç için uygun olması ya da amaca erişmeye katkı sağla-

⁸ Ergun Özbudun, 'Türk Anayasa Hukuku' (6th edn, Yetkin Yayınları 2000) 10

⁹ Paul Craig and Gráinne de Búrca, EU Law: Text, Cases and Materials (8th edn Oxford University Press 1998) 350

¹⁰ Yüksel Metin, Ölçülülük İlkesi: Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi (1st edn Seçkin Yayıncılık 2002) 80-81

¹¹ Onur Uçar and Ahmet Burçin Yereli, 'Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak "Ölçülülük" İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi (2019) (176) Maliye Dergisi 579

¹² Yıldırım Taylar, Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyat Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu (1st edn 30. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı 2015) 142-147

yıcı özellikleri ihtiva etmesidir. Türkiye’de bulunan yüksek yargı organları ölçülülük ilkesi denetimi yaparken bazı durumlarda elverişlilik unsurunu da dikkate almaktadır.¹³ Örneğin Anayasa Mahkemesi bir kararında¹⁴ elverişlilik ilkesini, yasal önlemin, sınırlamadan beklenen amaca ulaşmada elverişli olup olmaması şeklinde tanımlamıştır.

Gereklilik ilkesi; hedeflenen amaca ulaşmada aynı ölçüde elverişli olan araçlar arasından, hak ve özgürlüklere en az müdahale edenin tercih edilmesini ifade eder. Başka bir ifadeyle sınırlandırma aracı olarak en elverişli olanının seçilmesi bu ilkenin bir gereğidir. Gereklilik ilkesine elverişlilik ilkesine ilişkin denetimlerden sonra bakılmaktadır. Bu çerçevede, amacın, bireye daha az yükümlülük veya külfet getiren bir yönlemlerle gerçekleştirilip gerçekleştirilemeyeceği değerlendirilebilir. Gereklilik ilkesi; yasal amacın gerçekleştirilmesi için özdeş etkiye haiz elverişli önleme araçlarından, temel hak ve hürriyetleri asgari düzeyde kısıtlayan aracın tatbik edilmesini işaret eden ölçülülük ilkesinin bir alt ilkesidir.¹⁵

Orantılılık ilkesi; En genel tanımıyla orantılılık ilkesi, araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasıdır.¹⁶ Yani temel hak ve hürriyetin sınırlandırılması amacıyla sınırlandırma aracı arasında ölçüsüz bir oranın bulunmaması orantılılık ilkesi olarak açıklanabilmektedir. Orantılılık ilkesine göre, sınırlama sonucu ilgiliye yüklenen yükümlülüklerin, onun için tahammül edilemez boyutlara ulaşmaması gerekmektedir. Kısıtlamayla elde edilmek istenen toplumsal faydayla kısıtlamaya maruz kalan ilgilinin yüklendiği külfet arasında bir dengenin kurulması orantılılık ilkesinin temelini oluşturmaktadır.

Ölçülülük ilkesi hukuki normları ve karar alma mekanizmalarını doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle de hukuki boyutunun irdelenmesi gerekir. Bu kapsamda bir sonraki başlıkta, ölçülülük ilkesinin hukuki bir ilke olarak gelişimi detaylandırılacaktır.

3.2. Ölçülülük İlkesinin Hukuki Bir İlke Olarak Gelişimi

Ölçülülük ilkesi, modern anayasal devletlerde temel hak ve özgürlüklere müdahalenin “sınırının sınırını” belirleyen, araç–amaç ilişkisine dayalı bir denetim ölçütü olarak doğmuştur. İlkenin kökleri, 19. yüzyıl Alman-Avrupa kamu hukukundaki idari kolluk uygulamalarına uzan-

¹³ Uçar and Yereli (n 11) 580

¹⁴ Anayasa Mahkemesi, 1988/50, 23.06.1989

¹⁵ ibid 581

¹⁶ ibid 145

maktadır. Zamanla idare hukukundan anayasa yargısına taşınmış ve bugün, temel hak denetiminin önemli metodolojilerinden biri haline gelmiştir.¹⁷ Klasik anlatı, ölçülülüğün ilk kez Prusya Yüksek İdare Mahkemesi içtihadında kristalize olduğunu; sonrasında Federal Almanya’da hukuk devleti ve temel hak korumasıyla kaynaşıp anayasal bir denetim standardına dönüştüğünü vurgulamaktadır. Alman Federal Anayasa Mahkemesi, ölçülülük neredeyse bütün temel hak davalarında denetim kriteri olarak işletmiş; ilke, Avrupa kamu hukukunun “genel ilkesi” niteliğine erişmiştir.¹⁸

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihadı, ölçülülük “demokratik toplumda gereklilik” ve “adil denge (fair balance)” kavramlarıyla ilişkilendirerek uluslararası düzeyde yaygınlaştırmıştır. Kolluk faaliyetlerinden mülkiyet hakkına kadar pek çok alanda, elverişlilik–gereklilik–orantılılık alt ilkeleriyle müdahalenin hakla kurduğu denge incelenmektedir.¹⁹

Türkiye’de ölçülülük ilkesi, 1961 ve 1982 Anayasalarının genel sınırlama hükümleri zemininde Anayasa Mahkemesi tarafından uzun süre örtük biçimde kullanılagelmiştir. 1982 Anayasası döneminde de AYM aracılığıyla temel hakların “gereğinden fazla” sınırlanmasının önlenmesi yönünde bir denge arayışı mevcuttur.²⁰ Kırılma, 3 Ekim 2001 tarihli değişiklikle Anayasa m.13’e “ölçülülük ilkesinin” açıkça yazılmasıyla gerçekleşmiştir. Aynı değişiklikle genel sınırlama nedenleri metinden çıkarılmış; sınırlamanın yalnızca ilgili maddelerdeki özel sebeplere dayanabileceği ve ölçülülük ile “öze dokunmama” güvencesine tabi olduğu kabul edilmiştir.²¹

2001 sonrasında ölçülülük, idari yargının da görünür denetim ölçütü haline gelmiştir. Danıştay, toplantı ve gösteri yürüyüşleri gibi temel haklara müdahalelerde, “kamu düzeni” amacıyla alınan tedbirlerin elve-

¹⁷ Metin (n 7) 5-7

¹⁸ ibid 19-20

¹⁹ Alkım Aktaş İnəm, ‘Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kolluk Faaliyetlerinin Denetiminde Ölçülülük İlkesi’ (2023) 13 (2) Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 728-730

²⁰ Jülide Gül Erdem, ‘Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Rolü’ (2013) 62(4) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 981-983

²¹ Hasan Tahsin Fendoğlu, ‘2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması (AY. Md. 13.)’ (2002) 18(1) Anayasa Yargısı Dergisi 112-113

rişli–gerekli–orantılı olup olmadığını somut olgularla tartmaya başlamıştır.²² İlkenin etkisi anayasa ve idare hukuku sınırlarını aşarak ceza, iş ve vergi hukuku gibi alanlara da yayılmıştır. Normatif düzeyde 2001 reformu, ölçülülükü “sınırlamaların sınırı” olarak pozitif metne yerleştirirken, “hakların özüne dokunmama” kuralıyla birlikte okunduğunda sınırlamanın çekirdeğine bir dokunulmaz alan tanımıştır.²³ Böylece ölçülülük hem yasama için bir çerçeve hem idare için bağlayıcı bir sınır hem de yargı için sistematik bir gerekçelendirme standardı haline gelmiştir.

Sonuç olarak ölçülülük, dünyadaki gelişimine paralel biçimde Türkiye’de de örtük bir yargısal ilke olmaktan çıkıp, açık bir anayasal ilkeye dönüşmüştür. Bugün ölçülülük, temel hakların korunmasında “denge” tekniğini kurumsallaştıran ve kamu gücünün bütün işlemlerinde gerekçe kültürünü güçlendiren bir “anayasal metot” olarak işlev görmektedir.²⁴

3.3. Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi: İlkenin Vergilendirmede Kanunilik ve Adalet İlkesi ile İlişkisi

Ölçülülük ilkesinin idare ve ceza hukukunda sahip olduğu önem vergi hukuku açısından da yadsınamaz. Vergisel işlemlerde ölçülülük ilkesine uygunluk, hem vergi ve vergi ceza düzenlemelerinin hem de bu düzenlemelerde yer verilen vergilendirme/cezalandırma ve bunların tahsili sürecinin ölçülü olması anlamına gelmektedir.²⁵ 1982 Anayasası’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73/1. maddesi ölçülülük ilkesinin vergi hukuku açısından dayanağını oluşturmaktadır. Bu maddeye göre, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”. Burada geçen mali güç kavramı aslında ölçülülük ilkesine atıf yapmaktadır. Kişinin mali gücünün üzerinde vergilendirilmemesi ve vergilendirme yetkisinin bu kapsamda kullanılması söz konusu kanun maddesine ilişkin lafzi bir yorum olarak yapılabilir.

²² Erdem (n 17) 983-985

²³ Zühtü Arslan, ‘Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması: Anayasanın 13. Maddesi Üzerine Bazı Düşünceler’ (2002) 18(1) Anayasa Yargısı Dergisi 152

²⁴ ibid 63-64

²⁵ Emine Sevcan Artun, Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yayınlanmamış Doktora Tezi 2021) 91

Vergi hukukunda ölçülülük ilkesinin uygulama alanı değerlendirildiğinde, öncelikli hususlardan birisi, verginin miktar bakımından mükellefin malî gücünü aşmaması ve mülkiyet hakkına getirilen sınırlamaların aşırıya kaçmamasıdır. Devletin vergilendirme yetkisinin mutlak olmadığı, bu yetkinin sınırlarının ise esasen insan temel hak ve özgürlükler çerçevesinde belirlendiği düşüncesi oldukça eskiye dayanmaktadır. Hatta tarihsel süreçte, ilk demokratik hak arayışlarının vergilendirme alanında başladığı ileri sürülmektedir.²⁶ Devlete, vergi toplama yetkisini tanıyan hukukî düzenlemelerin meşruluğunun temel koşullarından biri, bu düzenlemelerin ölçülülük ilkesine uygun olmasıdır. Vergilendirme yetkisi, devlet tarafından mali, sosyal ve ekonomik amaçlarla kullanılmakta; ancak bu amaçların ötesine geçerek mükellef haklarına ağır biçimde müdahale edilmesi, ölçülülük ilkesinin ihlali anlamına gelmektedir.

Türk vergi sistemi içerisinde gerek mevzuatlarda ve gerekse uygulamaya yönelik yönetmelik ve yönergelerde birçok düzenlemeye yer verilmektedir. Bu düzenlemelerin temel hak ve özgürlükleri sınırlandırması ve öngörülebilir olmaması ölçülülük ilkesinin zedelenmesine neden olabilmektedir. Özellikle vergi oranlarının ve miktarlarının belirlenmesinde ölçülülük ilkesinin vergilendirme erkini elinde bulunduran idare tarafından gözetilmesi gerekir. Aksi takdirde vergilendirme de adalet ve kanunilik ilkeleri açısından da sorunlar ortaya çıkabilir. Bu noktada ölçülülük ilkesinin vergilendirmede adalet ve kanunilik ilkeleriyle ilişkisi bakımından irdelenmesi gerekmektedir.

3.3.1. Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Ölçülülük Arasındaki İlişki

Tarihsel süreç içerisinde birey devlet ilişkisinde hukuk devleti kavramına varılarak modern devletin hukuka bağlı kılınması, yalnızca hukuksal bir ortam içerisinde eylemlerini sürdürmesi ve bunun dışına çıkmaması olguları sağlanma yoluna gidilmiştir.²⁷ Bu süreç kanunilik ilkesinin olgunlaşma süreci olarak da ifade edilebilir. Bu olgunlaşma döneminde hukukun üstünlüğü ve keyfi uygulamaların sınırlandırılmasının temel teşkil ettiği bir düzen oluşmuştur.²⁸

²⁶ ibid 91

²⁷ Ersan Öz, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi (1st edn Gazi Kitabevi 2004) 75

²⁸ Selçuk Buyrukoğlu and Doğan Bozdoğan, ‘Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik’ (2015) 10(1) 267

Vergilendirmede kanunilik ilkesi 1982 Anayasası'nın 73/3. maddesinde ifade edilmektedir. Buna göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir. Bu amir hükümden çıkan sonuç “kanunsuz vergi olmaz” ifadesidir. Kanunilik ilkesi hakim olduğu tüm hukuki normlarda olduğu gibi vergi hukuku açısından da hukuk devleti ilkesiyle doğrudan bağlantılıdır.

Vergilendirmede kanunilik ilkesinin ölçülülük ilkesiyle bağlantısı kanunilik ilkesinin bir istisnası olarak idareye takdir yetkisinin verildiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Anayasa Mahkemesi (AYM) verdiği bir kararda, vergilendirmede kanunilik ve ölçülülük ilkeleri kapsamında kapsamlı bir değerlendirme yapmaktadır.²⁹ Mahkeme öncelikle, 5015 sayılı Kanun'un³⁰ itiraza konu hükmünün belirlilik ve öngörülebilirlik şartlarını karşıladığını, dolayısıyla kanunilik ilkesine uygun olduğunu belirtmiştir. Bununla birlikte Mahkeme, ilgili düzenlemeyi ölçülülük ilkesi bağlamında ayrıca incelemiş; bu çerçevede söz konusu lisans vermemeye tedbirinin amacın gerçekleşmesine elverişli olduğunu, daha hafif bir araçla amaca ulaşmanın güç olması nedeniyle gereklilik unsurunun da karşılandığını ifade etmiştir. Ancak tedbirin, inceleme süreci boyunca hiçbir esneklik içermemesi ve değişen şartlarda gözden geçirilmesine imkân tanımaması nedeniyle orantılılık unsurunu ihlal ettiği sonucuna varmıştır. Böylece Mahkeme, kamu yararının korunması ile teşebbüs özgürlüğü ve mülkiyet hakkı arasında gözetilmesi gereken makul denge- nin bozulduğunu, bu nedenle kuralın Anayasa'nın 13. ve 48. maddelerine aykırı olduğunu belirterek iptal kararı vermiştir.

3.3.2. Vergilendirmede Adalet İlkesi ve Ölçülülük İlkesi Arasındaki İlişki

Vergi hukukunda adalet ilkesi, 1982 Anayasa'nın 73/2. maddesinde “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır”³¹ biçiminde açıkça ifade edilmiştir; bu ilke, yatay adalet (aynı durumda olanların aynı şekilde vergilendirilmesi) ve dikey adalet (mali güce göre artan oranlı yükümlülük) kavramlarını da içerir. Bu çer-

²⁹ Anayasa Mahkemesi, 2024/127, 04.07.2024

³⁰ Petrol Piyasası Kanunu, Kanun Numarası: 5015, Kabul Tarihi: 04.12.2003, RG 20.12.2003/25322

³¹ 1982 Anayasası, Kanun Numarası:2709, Kabul Tarihi: 18.10.1982, RG 09.11.1982/17863

çevrede vergi sistemlerinin toplumsal refaha hizmet edebilmesi için vergi yükünün toplumda adil biçimde dağıtılması gerekmektedir.³²

Diğer taraftan, ölçülülük ilkesi, önceki başlıklarda da belirtildiği üzere, vergilendirme müdahalelerinin üç unsurla (elverişlilik, gereklilik ve orantılılık) sınırlandırılmasını gerekli kılmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararları da vergi düzenlemelerinin bireylerin mülkiyet hakkına ve teşebbüs özgürlüğüne müdahale ederken bu alt ilkeleri sağlaması gerektiğine işaret etmektedir.³³ Bu bağlamda, adalet ilkesi, vergide “kim ne kadar katkı yapmalı?” sorusuna odaklanırken; ölçülülük ilkesi, “bu katkı nasıl ve hangi sınırlar içerisinde olmalıdır?” sorusunu adil ve anayasal çerçeve içinde yanıtlamaya odaklanmaktadır. Yani, adalet ilkesi vergi yükünün dağılım yönünü, ölçülülük ise bu yükün uygulama biçimini ve sınırlarını tanımlamaktadır. AYM, 11 Ekim 2023 tarihli kararında³⁴, adalet ve ölçülülük ilkeleri arasındaki ilişkiye doğrudan temas etmiştir. Kararda, kanunların belirlilik ve öngörülebilirlik ölçütlerini taşıması gerektiği vurgulanmış, aksi hâlde kişilere sınırsız takdir yetkisi tanıyan düzenlemelerin vergilendirmede adalet ve hukuk güvenliği ilkelerini zedeleyeceği ifade edilmiştir. Mahkeme, ayrıca devletin müdahale sınırlarının ölçülülük testine tabi tutulması gerektiğini belirterek, elverişlilik, gereklilik ve orantılılık alt ilkeleri üzerinden değerlendirme yapmıştır. Bu çerçevede, adalet ilkesi yükün toplum içinde dengeli dağılımını ve mali güce uygunluğu garanti ederken, ölçülülük ilkesi bu yükün bireyler üzerinde aşırı külfet oluşturmaktan uygulanmasını temin etmektedir. Böylelikle AYM, adaletin ancak ölçülülükle, ölçülülüğün ise adaletle birlikte düşünüldüğünde anayasal güvenceye kavuşabileceğini açıkça ortaya koymuştur.

Sonuç olarak, vergi düzenlemelerinin hem adalet hem de ölçülülük ilkelerine uygun olması zorunludur. Adalet olmadan ölçülülük, yükün toplum içinde hakkaniyete uygun dağıtılmasını sağlayamaz; ölçülülük olmadan da adalet, bireylerin temel haklarına saygı gösterilmeden uygulanmış olur. Bu nedenle, anayasal vergilendirme ilkeleri birbirini tamamlayan bir bütünlük içinde değerlendirilmelidir.

³² Musa Gök, Özgür Biyan and Sevdâ Akar, ‘Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz’ (2013) 34(1) Marmara Üniversitesi İ.İ.B Dergisi 288-289

³³ Hamdi Gökçe Zabunoğlu, ‘Ölçülülük İlkesi ve Vergi Hukukunda Uygulanması’ (2017) 13(155) Legal Mali Hukuk Dergisi 2653

³⁴ Anayasa Mahkemesi, 2023/173, 11.10.2023

3.4. Vergilere İlişkin Düzenlemelerde Ölçülülük İlkesi

Vergilere ilişkin düzenlemelerde ölçülülük ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasında en önemli anayasal ilkelerden biridir. Anayasa'nın 13. maddesi, temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla ve demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olarak, ölçülülük ilkesine aykırı olmayacak şekilde sınırlandırabileceğini öngörmektedir. Ölçülülük ilkesi, genel olarak, vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüde (müsadereye varacak şekilde) kullanılmasını önlemek amacıyla, bu yetki üzerinde bir marjinal sınırlama aracı olarak değerlendirilmektedir ve bu ilke vergisel düzenlemelerin anayasal meşruiyet kazanmasında önemli rol oynamaktadır.³⁵

Vergilendirmede ölçülülük ilkesi, özellikle vergi oranlarının belirlenmesi, istisna ve muafiyetlerin kapsamı ile idari yaptırımların ağırlığı açısından önem arz etmektedir. Örneğin, yüksek oranlı bir dolaylı vergi artışı, mali güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkeleriyle çelişiyorsa, ölçülülük ilkesi ihlal edilmiş sayılabilir. Benzer şekilde, idari yaptırımların vergi kaybıyla orantılı olmaması da ölçüsüzlük eleştirilerini beraberinde getirmektedir. Sonuç olarak, ölçülülük ilkesi vergilere ilişkin düzenlemelerde hem mükellef haklarını koruyan hem de devletin mali ihtiyaçlarını karşılamaya imkân tanıyan dengeleyici bir araç işlevi görmektedir. Böylelikle, vergi düzenlemeleri hem anayasal haklara saygılı hem de kamu yararını gerçekleştirmeye uygun hale gelmektedir.

3.5. Aşırı Vergilendirme Kavramı ve Ölçülülük İlkesinin İhlali

Vergilendirme süreçlerinde aşırı vergilendirme, mükelleflerin mali kapasitesinin üzerinde bir yükümlülük altına sokulması ve bu yükün bireyin ekonomik hayatına müdahale edecek düzeyde olması durumunu ifade eder. Bu kavram, ölçülülük ilkesinin orantılılık unsuru bağlamında vergi hukukunda kritik bir yere sahiptir.³⁶

Hukuk devleti ve sosyal devlet anlayışlarının temel ilkelerinden olan adalet ile ölçülülük arasındaki, vergi yükünün kamu yararını gözetirken birey üzerinde kabul edilemez bir külfet oluşturmaması gerektiği yönündeki ilişki oldukça önemlidir. Aşırı vergilendirme, bu dengeyi bo-

³⁵ Abdullah Tekbaş, Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi (1st edn Ümit Ofset Matbaacılık 2009) 232

³⁶ Engin Topuzkanamış, 'Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet' (2013) 14(1) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 103-104

zarak bireysel haklara orantısız müdahale anlamına gelir. Örneğin bir vergiye ilişkin oran veya tarife, yüksekse veya birden fazla vergi yükü aynı mükellefe benzer zaman diliminde uygulanırsa (mükerrer vergilendirme), bu durum aşırı vergilendirme olarak değerlendirilebilir. Kamu yararının sağlanması adına getirilen vergiler, bireyin mali gücünü aşacak düzeye ulaşırsa bu durum aynı zamanda ölçülülük ilkesinin ihlali anlamı taşır. Vergi düzenlemelerinde aşırı vergilendirme, özgürlük ile toplumsal ihtiyaç arasındaki dengenin bozulduğunu gösterir. Vergi koyma yetkisinin meşru ve anayasal çerçevede kullanılabilmesi için, bu yükün mükellefin mali gücünü aşmaması gerekir. Ölçülülük ilkesi, bu yükün orantılı, adil ve anayasal sınırlar içinde tutulmasını sağlamada esastır.

4. Cumhurbaşkanına Verilen Vergi Oranlarını Belirleme Yetkisinde Ölçülülük İlkesi

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerde muaflık, istisnalar ve indirimlerle oranlara ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir" hükmü amirdir. Bu düzenlemeyle, daha önce Bakanlar Kurulu'na tanınmış olan oran belirleme ve değiştirme yetkisi, 2017 Anayasa değişiklikleri sonrasında Cumhurbaşkanına geçmiştir. AYM'nin 14.07.2021 tarihli kararında³⁷ da belirttiği üzere, bu yetki yalnızca kanunda belirlenen sınırlar içinde kullanılabilir; alt-üst sınırların kanunda gösterilmesi bir hukuk devleti gereğidir. Mahkeme, oran/istisna %0'a kadar indirim ya da %100'e çıkarma yetkisinin varlığını tek başına "verginin kaldırılması" saymamış; verginin kurumsal varlığının sürdüğü ve kanundaki sınırlar içinde cumhurbaşkanının ekonomik şartlara göre ayarlama yapabileceği gerekçesiyle, kanunilik ilkesine aykırılık görmemiştir. Bununla birlikte AYM'nin söz konusu kararında karşı oy olarak belirtilen açıklamada, alt-üst sınırların fiilen etkisizleşecek kadar geniş kurgulandığı hallerde, yasama yetkisinin yürütmeye aşırı devri ve verginin kanuniliğinin zedelenmesi riskine dikkat çekilmiştir.

Ayrıca AYM'nin, 21.02.2008 tarihli Özel Tüketim Vergisi konulu bir başka kararında³⁸, maktu vergi tutarlarının kanunda belirlenen alt-üst sınırlar içinde yürütme tarafından artırılıp azaltılabileceğini; hatta sıfıra

³⁷ Anayasa Mahkemesi, 2021/54, 14.07.2021

³⁸ Anayasa Mahkemesi, 2008/59, 21.02.2008

indirme imkânının verginin kaldırılması anlamına gelmediğini açıkça belirtmiştir. Bu nedenle dava konusu itirazı reddetmiştir. Bu içtihat, yetkinin amaçla elverişli ve kanunî sınırlar içinde kullanıldığı sürece ölçülülük ve kanunilikle bağdaştığını teyit etmektedir. Kaldı ki Cumhurbaşkanına Anayasa'nın 73/4. maddesiyle verilen yetki daha hızlı karar alma noktasında önem arz etmektedir. Ancak aynı maddede vurgulanan kanunilik ilkesi açısından durumun eleştirilebilir olduğunu da belirtmek gerekir.

Vergi oranlarını belirleme yetkisi, anayasal sistem içerisinde kanunilik ilkesi ile ölçülülük ilkesi arasında hassas bir denge noktası oluşturmaktadır. Bir yandan Anayasa da vergilerin ancak kanunla konulabileceğini emreden kanunilik ilkesi geçerliliğini korumakta; diğer yandan kanun koyucu, belirli sınırları çizerek yürütmeye takdir yetkisi tanımaktadır. Bu bağlamda Cumhurbaşkanının oran belirleme yetkisi, kanunun öngördüğü çerçevede ve ölçülülük ilkesine uygun olarak kullanılmak zorundadır. Bu çerçevede, Cumhurbaşkanına verilen oran belirleme yetkisi, kanun koyucunun çizdiği sınırlar dâhilinde kaldığı sürece anayasal meşruiyet kazanır. Ancak bu yetkinin ölçüsüz biçimde kullanılması, yani oranların mükellefin mali gücünü aşacak ve ekonomik yaşamı aşırı şekilde zorlayacak düzeye taşınması hem ölçülülük ilkesinin hem de adalet ilkesinin ihlali sonucunu doğurabilir.

5. 7555 Sayılı Kanunla Artırılan ÖTV Oranları

7555 sayılı Kanun³⁹ ile ÖTV'ye ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır. 7555 sayılı Kanun 15. maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listenin 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan “- Diğerleri” satırı altındaki bazı malların özel tüketim vergisi oranları ile özel tüketim vergisi oranlarına esas özel tüketim vergisi matrahları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

³⁹ Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Ve 635 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun Numarası: 7555, Kabul Tarihi: 20.07.2025, RG 24.07.2025/32965

Tablo 1: 7555 Sayılı Kanunla Otomobillerde Değişen ÖTV Oranları

24 Temmuz 2025 Öncesi		24 Temmuz 2025 ve Sonrası	
Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)
... Motor Silindir Hacmi 1600 cm³'ü geçmeyenler		... Motor Silindir Hacmi 1600 cm³'ü geçmeyenler	
.... ÖTV matrahı 184.000 TL'yi aşmayanlar	45	 ÖTV matrahı 600.000 TL'yi aşmayanlar	80
.... ÖTV matrahı 184.000 TL'yi aşp, 220.000 TL'yi aşmayanlar	50	 ÖTV matrahı 600.000 TL'yi aşp, 700.000 TL'yi aşmayanlar	80
.... ÖTV matrahı 220.000 TL'yi aşp, 250.000 TL'yi aşmayanlar	60	 ÖTV matrahı 700.000 TL'yi aşp, 800.000 TL'yi aşmayanlar	80
.... ÖTV matrahı 250.000 TL'yi aşp, 280.000 TL'yi aşmayanlar	70	 ÖTV matrahı 800.000 TL'yi aşp, 1.000.000 TL'yi aşmayanlar	80
.... Diğerleri	80	 Diğerleri	80
... Motor Silindir Hacmi 1600 cm³'ü geçen fakat 2000 cm³'ü geçmeyenler		... Motor Silindir Hacmi 1600 cm³'ü geçen fakat 2000 cm³'ü geçmeyenler	
.... Elektrik motoru da olanlardan elektrik motor gücü 50 kW'ı geçip motor silindir hacmi 1800 cm ³ 'ü geçmeyenler		 Elektrik motoru da olanlardan elektrik motor gücü 50 kW'ı geçip motor silindir hacmi 1800 cm ³ 'ü geçmeyenler	

..... ÖTV matrahı 228.000 TL'yi aşmayanlar	45	 ÖTV matrahı 600.000 TL'yi aşmayanlar	80
..... ÖTV matrahı 228.000 TL'yi aşp, 350.000 TL'yi aşmayanlar	50	 ÖTV matrahı 600.000 TL'yi aşp, 1.000.000 TL'yi aşmayanlar	80
..... Diğerleri	80	 Diğerleri	80
.... Diğerleri		 Diğerleri	
..... ÖTV Matrahı 170.000 TL'yi aşmayanlar	130	 ÖTV Matrahı 1.000.000 TL'yi aşmayanlar	150
..... Diğerleri	150	 Diğerleri	150
... Motor Silindir Hacmi 2000 cm ³ 'ü geçenler		... Motor Silindir Hacmi 2000 cm ³ 'ü geçenler	
.... Elektrik motoru da olanlardan elektrik motor gücü 100 kW'ı geçip motor silindir hacmi 2500 cm ³ 'ü geçmeyenler		 Elektrik motoru da olanlardan elektrik motor gücü 100 kW'ı geçip motor silindir hacmi 2500 cm ³ 'ü geçmeyenler	
..... ÖTV matrahı 170.000 TL'yi aşmayanlar	130	 ÖTV matrahı 1.000.000 TL'yi aşmayanlar	150
..... Diğerleri	150	 Diğerleri	150
.... Diğerleri	220	 Diğerleri	220

Kaynak: Batı, 2025, <<https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/otomobillerde-yapilan-yeni-otv-duzenlemeleri-ne-anlamiyor,50854>>' den faydalanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur. E.T. 15.08.2025.

Tablo 1'de görüleceği üzere otomobiller için uygulanacak tarife dilimleri ve oranlar artırılmıştır. Tarife dilimlerinin artırılması doğru bir yaklaşım olmakla beraber oranlarında artırılması vergi yükünün artması-

na neden olmuştur. 7555 sayılı Kanun'un gerekçesinde, söz konusu artışların temel amacının mali disiplinin güçlendirilmesi, bütçe gelirlerinin artırılması ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte yapılan artışların, Türkiye'de vergi gelirleri içinde zaten oldukça yüksek olan dolaylı vergilerin payını daha da artırması sebebiyle, adalet ilkesi ve mali güce göre vergilendirme anlayışı bakımından ciddi tartışmalar doğurduğu görülmektedir. Nitekim dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının %65'in üzerinde olması, 7555 sayılı Kanun'la yapılan artışların mükellefler üzerinde orantısız yük oluşturabileceği söylenebilir. Bu noktada ölçülülük ilkesi açısından yapılan değerlendirmeler, artışların kamu yararını gerçekleştirme amacına uygun olmakla birlikte, özellikle düşük gelir gruplarının tüketim eğilimlerini doğrudan etkilediği ve bireylerin mali gücüyle kamu yararı arasında bulunması gereken adil dengeyi bozabileceği yönündedir (Karakoç, 2013, s. 1283). Bu nedenle, 7555 sayılı Kanun'la artırılan ÖTV oranlarının, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergi adaleti ve mali güce uygunluk ilkeleri ile birlikte, ölçülülük ilkesinin alt unsurları olan elverişlilik, gereklilik ve orantılılık çerçevesinde tartışılması anayasal bir zorunluluk olarak değerlendirilmelidir.

6. 10115 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla Artırılan ÖTV Oranları

7555 sayılı Kanun 24 Temmuz 2025'te Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak aynı Resmi Gazete'de yer alan 10115 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 7555 sayılı Kanunla artırılan oranların tekrar artırıldığı görülmektedir. Başka bir ifadeyle, aynı Resmi Gazete'de yer alan Kanun ve Cumhurbaşkanı Kararı ile ÖTV oranları aynı anda iki kez artırılmıştır. Bu düzenlemeyle amaçlanan, 7555 sayılı Kanun ile getirilen vergi artışlarını tamamlayıcı nitelikte kamu gelirlerinde süreklilik sağlamak ve mali disipline katkıda bulunmaktır. 1982 Anayasa'nın 73/4. maddesi, vergi oranlarının kanunda belirlenen alt ve üst sınırlar içerisinde Cumhurbaşkanınca değiştirilebileceğini hükme bağladığından, 10115 sayılı Karar bu anayasal yetkiye dayandırılmıştır.

10115 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla yapılan ilk düzenleme motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçmeyen otomobillerde yeni bir alt sekmenin eklenmesi olmuştur. Bu sekme de motor silindir hacmi 1400 cm³'ü geçmeyenler tanımı yapılmıştır. Diğer bir düzenlemeyle de motor silindir hacmi 1400 cm³'ü geçen ama 1600 cm³'ü geçmeyenler için yeni

bir tarifenin oluşturulduğu görülmektedir. Tablo 2’de söz konusu değişikliklere yer verilmiştir.

Tablo 2: 10115 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla Yapılan Değişiklikler

Mal İsmi	Vergi Oranı (%)
... Motor Silindir Hacmi 1400 cm³’ü geçmeyenler	
.... ÖTV matrahı 650.000 TL’yi aşmayanlar	70
.... ÖTV matrahı 650.000 TL’yi aşmış, 900.000 TL’yi aşmayanlar	75
.... ÖTV matrahı 900.000 TL’yi aşmış, 1.100.000 TL’yi aşmayanlar	80
.... ÖTV matrahı 1.100.000 TL’yi aşanlar	80
... Motor Silindir Hacmi 1400 cm³’ü geçen fakat 1600 cm³’ü geçen	
.... ÖTV matrahı 850.000 TL’yi aşmayanlar	75
.... ÖTV matrahı 850.000 TL’yi aşmış, 1.100.000 TL’yi aşmayanlar	80
.... ÖTV matrahı 1.100.000 TL’yi aşmış, 1.650.000 TL’yi aşmayanlar	90
.... ÖTV matrahı 1.650.000 TL’yi aşanlar	100

Kaynak: Batı, 2025, <<https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/otomobillerde-yapilan-yeni-otv-duzenlemeleri-ne-anlamiyor,50854>>’ den faydalanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur. E.T. 15.08.2025.

Yine 10115 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla elektrikli araçlarda da hem dilim hem de oran değişikliği yapılmıştır. Tablo 3'te söz konusu değişikliklere yer verilmiştir.

Tablo 3: 10115 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla Elektrikli Araçlarda Yapılan ÖTV Değişiklikleri

24 Temmuz 2025 Öncesi		24 Temmuz 2025 ve Sonrası	
Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)
- Elektrik motoruda bulunan araç dışından şarj edilebilir araçlardan, ağırlıklı birleşik kilometre başına karbondioksit emisyonu 25 gramın altında, eşdeğer elektrik enerjisiyle katedilebilir menzili 70 kilometre ve üzerinde olanlar		- Elektrik motoruda bulunan araç dışından şarj edilebilir araçlardan, ağırlıklı birleşik kilometre başına karbondioksit emisyonu 25 gramın altında, eşdeğer elektrik enerjisiyle katedilebilir menzili 70 kilometre ve üzerinde olanlar	
... Motor Silindir Hacmi 1600 cm ³ 'ü geçmeyenler		... Motor Silindir Hacmi 1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	
.... ÖTV matrahı 1.350.000 TL'yi aşmayanlar	30	 ÖTV matrahı 1.350.000 TL'yi aşmayanlar	45
.... Diğerleri	60	 Diğerleri	75
... Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçen fakat 1800 cm ³ 'ü geçmeyenlerden ÖTV matrahı 1.350.000 TL'yi aşmayanlar	70	... Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçen fakat 1800 cm ³ 'ü geçmeyenlerden ÖTV matrahı 1.350.000 TL'yi aşmayanlar	85
- Sadece elektrik motorlu olanlar		- Sadece elektrik motorlu olanlar	

... Motor gücü 160 kW'ı geçmeyenler		... Motor gücü 160 kW'ı geçmeyenler	
.... ÖTV matrahı 1.450.000 TL'yi aşmayanlar	10	 ÖTV matrahı 1.650.000 TL'yi aşmayanlar	25
.... Diğerleri	40	 Diğerleri	55
... Motor gücü 160 kW'ı geçenler		... Motor gücü 160 kW'ı geçenler	
.... ÖTV matrahı 1.350.000 TL'yi aşmayanlar	50	 ÖTV matrahı 1.650.000 TL'yi aşmayanlar	65
.... Diğerleri	60	 Diğerleri	75

Kaynak: Batı, 2025, <<https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/otomobillerde-yapilan-yeni-otv-duzenlemeleri-ne-anlama-gelior,50854>>' den faydalanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur. E.T. 15.08.2025.

Tablo 3 incelendiğinde elektrikli otomobillerde en düşük ÖTV oranı %10 iken 10115 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla bu oran %25 olmuştur. En yüksek oran ise %70 iken %85'e çıkarılmıştır. Bu düzenleme hukuki açıdan ölçülülük ilkesini gündeme getirmektedir. Çünkü Cumhurbaşkanına tanınan yetki, her ne kadar kanunda öngörülen sınırlar içerisinde kullanılmak zorunda olsa da yapılan artışların özellikle düşük gelir gruplarının harcama kalıplarını doğrudan etkilemesi nedeniyle orantılılık unsurunu zedeleme ihtimali mevcuttur. Dolaylı vergilerin zaten bütçe gelirleri içindeki yüksek payı dikkate alındığında, 10115 sayılı Karar ile yapılan ek artışların, vergi yükünü dikey ve yatay adalet bakımından daha da tartışılmalı hâle getirdiği söylenebilir.

Bu noktada, Cumhurbaşkanına tanınan oran belirleme yetkisinin anayasal sınırlarla çerçevelenmesi ve ölçülülük denetimi altında kullanılması büyük önem taşımaktadır. Zira aksi durumda, artışların kamu yararı ile bireylerin mali gücü arasında gözetilmesi gereken dengeyi bozarak aşırı vergilendirme sonucunu doğurması kaçınılmaz olacaktır. Dolayısıyla, 10115 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, kanunla belirlenmiş sınırların içinde kalsa dahi, ölçülülük ilkesi açısından sürekli tartışmaya açık bir uygulama niteliği taşımaktadır.

7. 7555 Sayılı Kanun ve 10115 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla Artırılan ÖTV Oranlarının Vergilendirmede Ölçülülük İlkesi Açısından İncelenmesi

Vergi gelirleri içinde tahsilat payı en yüksek olan vergilerden biri 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe giren ÖTV'dir. Alkol, tütün, akaryakıt, otomobil gibi 250 adede yakın üründen ÖTV alınmaktadır. ÖTV üzerinden ayrıca %20 KDV de tahsil edildiğinden ÖTV dolaylı vergiler içerisinde önemli bir yere sahiptir.

7555 sayılı Kanun ve aynı Resmî Gazete'de yayımlanan 10115 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerde yer alan birçok mal ve hizmete ilişkin ÖTV oranlarında önemli artışlar yapılmıştır. Bu düzenlemelerin gerekçesi, kamu gelirlerinin artırılması, mali disiplinin güçlendirilmesi ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele olarak açıklanmıştır. Ancak söz konusu artışların anayasal denetim açısından ölçülülük ilkesine uygunluğu tartışmalıdır.

Bu noktada Anayasa Mahkemesi'nin ek vergi düzenlemesine ilişkin kararı yol göstericidir.⁴⁰ Nitekim kararda, 7440 sayılı Kanun'la⁴¹ getirilen ek vergiye yönelik iptal istemini reddederken; düzenlemenin kanunilik ilkesine uygun olduğunu, tek seferlik ve sınırlı bir oranda öngörülmesi sayesinde mükellefler üzerinde aşırı külfet yaratmadığını ve bu nedenle ölçülülük ilkesini ihlal etmediğini belirtmiştir. Ancak ÖTV oran artışları bakımından durum farklıdır; zira bu artışlar süreklilik arz eden ve dolaylı vergilerin yüksek yapısı nedeniyle mükellefler üzerinde daha geniş kapsamlı etkiler doğuran niteliktedir. Ek vergi kararında AYM'nin yaptığı ölçülülük testine rağmen ÖTV oran artışları, yapısal olarak bireylerin mali gücüyle kamu yararı arasındaki dengeyi daha fazla zorlamakta; bu nedenle Anayasa'nın 13. ve 73. maddeleri çerçevesinde ölçülülük ilkesinin ihlali ihtimalini güçlendirmektedir.

Söz konusu 7555 Sayılı Kanun ve 10115 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla artırılan ÖTV oranlarının ölçülülük ilkesi kapsamında değerlendirilmesi noktasında ölçülülüğün alt ilkeleri olan, elverişlilik, gereklilik ve orantılılık ilkeleri açısından durumun analiz edilmesi gerekir. Buna göre;

⁴⁰ Anayasa Mahkemesi, 2024/82, 14.03.2024

⁴¹ Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun Numarası: 7440, Kabul Tarihi: 09.03.2023, RG 12.03.2023/32130

Elverişlilik İlkesi Açısından: Elverişlilik, düzenlemenin ulaşılmak istenen amaca uygun ve etkili bir araç olup olmadığını sorgular. ÖTV oranlarının artırılmasında temel amaç çoğunlukla kamu gelirlerini artırmak, kimi zaman da tüketim davranışlarını yönlendirmek olarak gösterilmektedir. Ancak vergi oranlarının sürekli yükseltilmesi, kayıt dışılığın artmasına, tüketicilerin alternatif yollar (kaçak ürün, yurtdışı alışveriş vb.) aramasına yol açabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, oran artışının kamu gelirlerini artırma hedefiyle elverişli görünse de uzun vadede vergi tabanını daraltma riski taşıdığı için elverişlilik ilkesini tartışmalı kılmaktadır.

Gereklilik İlkesi Açısından: Gereklilik, aynı amaca daha hafif bir araçla ulaşmanın mümkün olup olmadığını inceler. Burada soru şudur: Devlet, bütçe gelirlerini artırmak veya tüketim davranışlarını düzenlemek için ÖTV artışı dışında başka, daha az yük getirici yöntemler uygulayabilir miydi? Örneğin, vergi tabanının genişletilmesi, etkin denetim mekanizmalarının kurulması veya dolaylı vergiler yerine daha adaletli doğrudan vergilerin artırılması alternatif olabilir. Eğer daha hafif araçlarla aynı amaca ulaşmak mümkünse, ÖTV oranlarının yükseltilmesi gereklilik ilkesine aykırı hale gelir.

Orantılılık İlkesi Açısından: Orantılılık, kullanılan aracın bireyler üzerinde yarattığı külfet ile kamu yararı arasındaki dengeyi inceler. ÖTV oranlarının artırılması, özellikle düşük ve orta gelir grupları üzerinde daha ağır bir ekonomik yük doğurmaktadır. Zira ÖTV, tüketim üzerinden alınan dolaylı bir vergi olduğu için gelire göre farklılaşmaz ve regresif etki yaratır. Kamu gelirlerini artırmak adına toplumun geniş kesimlerine, özellikle de dezavantajlı gruplara ağır bir yük bindirilmesi, kamu yararı ile bireysel haklar arasındaki dengeyi bozabilir. Bu durumda orantılılık ilkesi zedelenmektedir.

Nihayetinde ÖTV'ye ilişkin yapılan düzenlemeler ölçülülüğün alt ilkeleri kapsamında değerlendirildiğinde söz konusu düzenlemelerin sorun teşkil ettiği açıktır. Başka bir ifadeyle yapılan düzenlemeler alternatif başka düzenlemelerin yapılabilmesi imkanı varken tercih edilmemesi nedeniyle ölçülülüğe aykırıdır.

8. Sonuç

24 Temmuz 2025 tarihli ve 32965 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7555 sayılı Kanun ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II)

sayılı listedeki taşıt araçları başta olmak üzere birçok mal ve hizmette vergi oranları artırılmıştır. Aynı gün yayımlanan 10115 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile de söz konusu oranlar tekrar yükseltilmiştir. Böylelikle, aynı Resmî Gazete’de yer alan bir kanun ve bir Cumhurbaşkanlığı Kararı aracılığıyla ÖTV oranları eş zamanlı biçimde iki defa artırılmış; bu durum hem vergi tekniği hem de anayasal vergilendirme ilkeleri bakımından dikkat çekici bir inceleme alanı doğurmuştur.

7555 sayılı Kanun ve 10115 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılan ÖTV artışları, kamu gelirlerini artırma ve mali disiplin sağlama bakımından elverişli görünmekle birlikte; gereklilik ve özellikle orantılılık unsurları yönünden ciddi anayasal tartışmalara yol açmaktadır. Dolaylı vergilerin zaten yüksek paya sahip olduğu bir sistemde, bu yükün daha da ağırlaştırılması, düşük ve orta gelir grupları üzerinde aşırı külfet doğurarak ölçülülük ilkesinin özünü oluşturan adil dengeyi bozma riski taşımaktadır.

Bu noktada, ölçülülük ilkesinin yalnızca teorik bir anayasa hükmü değil, uygulamada da bağlayıcı bir denetim ölçütü olarak işletilmesi gerekmektedir. Aksi halde, vergi düzenlemeleri kanunilik ilkesine uygun olsa bile, adalet ve ölçülülük ilkelerinin ihlali nedeniyle anayasal meşruiyet zedelenebilir. Bu çerçevede birtakım önerilerde bulunulabilir;

- *Doğrudan vergilerin payı artırılabilir:* Vergi yükünün adaletli dağılımı için, gelir ve servet üzerinden alınan doğrudan vergilerin oranı yükseltilmeli; dolaylı vergilere aşırı bağımlılık azaltılabilir.

- *Cumhurbaşkanına tanınan yetki sınırları daha detaylı bir şekilde belirlenebilir ve ölçülülük ilkesi vurgusu yapılabilir:* Anayasa’nın 73/4. maddesinde öngörülen oran belirleme yetkisi, kanun koyucu tarafından daha dar alt-üst sınırlar içinde tanımlanarak ölçüsüz kullanım ihtimali önlenmelidir. Anayasanın 73. maddesinde hem kanunilik ilkesine dem vurulması hem de vergilerle ilgili kanunla belirlenen sınırlar dahilinde Cumhurbaşkanına yetki verilmesi her ne kadar istisnai bir durum olarak addedilse de ölçsüzlük ilkesine aykırı durumlar söz konusu olabilir.

- *Vergi politikalarında sosyal devlet ilkesi güçlendirilebilir:* Mali güce göre vergilendirme anlayışı merkeze alınarak, düşük gelir gruplarını koruyacak istisna ve muafiyet mekanizmaları geliştirilebilir.

- *Anayasal denetim etkin kılınmalı:* Anayasa Mahkemesi’nin ölçülülük testini (elverişlilik, gereklilik, orantılılık) vergi düzenlemelerinde daha etkin uygulaması, bireylerin mali hak ve özgürlüklerinin korunması açısından kritik önemdedir.

•*Ölçülülük ilkesine riayet edilmeli:* Vergi oranlarının belirlenmesinde kamu yararı ile bireysel mali güç arasındaki adil denge korunmalı; düzenlemeler, mükellefler üzerinde aşırı külfet doğurmayacak şekilde tasarlanmalıdır.

•*ÖTV özelinde ürün sepeti genişletilerek oranlar düşürülebilir:* Ölçülülük ilkesine uygunluğun sağlanması noktasında ÖTV alınmayan mallar (yat, kotra, pırlanta vb.) ÖTV kapsamına dahil edilerek özel tüketim konu diğer mallardan alınan ÖTV oranları düşürülebilir. Böylelikle ÖTV gelirlerinde bir azalma olmaz. Ayrıca daha adil bir vergilendirme yapısı sağlandığı için ÖTV gelirinde bir artış sağlanmış olur.

KAYNAKÇA

Aktaş A, ‘Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kolluk Faaliyetlerinin Denetiminde Ölçülülük İlkesi’ (2023) 13(2) Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 727-750

Arslan Z, ‘Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması: Anayasanın 13. Maddesi Üzerine Bazı Düşünceler’ (2002) 18(1) Anayasa Yargısı Dergisi 139-155

Artun ES, Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yayınlanmamış Doktora Tezi 2021) 91

Batı M, Türk Vergi Sistemi (6th edn, Seçkin Yayıncılık 2025) 232

Buyrukoğlu S and Bozdoğan D, ‘Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik’ (2015) 10(1) 263-282

Craig P and Burca G, EU Law: Text, Cases and Materials, (8th edn Oxford University Press 1998) 350

Erdem JG, ‘Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Rolü’ (2013) 62(4) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 971-1005

Fendoğlu HT, ‘2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması (AY. Md. 13.)’ (2002) 18(1) Anayasa Yargısı Dergisi 111–149

Gök M, Biyan Ö and Akar S, ‘Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz’ (2013) 34(1) Marmara Üniversitesi İ.İ.B Dergisi 269-292

Karakoç Y, ‘Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme’ (2013) 15(Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1259-1308

Öz E, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi (1st edn Gazi Kitabevi 2004) 75

Özbudun E, Türk Anayasa Hukuku (6th edn, Yetkin Yayınları 2000) 10

Taşkan Y, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi (7th edn, Adalet Yayınevi 2024) 516

Taylor Y, Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyai Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu (1st edn 30. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı 2015) 137-177

Tekbaş A, Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi (1st edn Ümit Ofset Matbaacılık 2009) 232

Topuzkanamış E, ‘Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet’ (2013) 14(1) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 103-131

Turhan S, ‘Vergi Teorisi ve Politikası’ (5th edn Filiz Kitabevi 1993) 46

Uçar O ve Yereli BA, ‘Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak “Ölçülülük” İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi (2019) (176) Maliye Dergisi 575-598

Metin Y, ‘Ölçülülük İlkesi: Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi’ (1th edn Seçkin Yayıncılık 2002) 80-81

Metin Y, ‘Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?’ (2017) 7(1) Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1-74

Zabunoğlu GH, ‘Ölçülülük İlkesi ve Vergi Hukukunda Uygulanması’ (2017) 13(155) Legal Mali Hukuk Dergisi 2641-2676

**ENGELLİLERE YÖNELİK GETİRİLEN ÖZEL TÜKETİM
VERGİSİ (ÖTV) İSTİSNASINA İLİŞKİN ANAYASA
MAHKEMESİ KARARI ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER***
(ASSESSMENTS ON THE DECISION OF THE CONSTITUTIONAL COURT ON THE
EXCISE DUTY EXEMPTION FOR DISABLED PERSONS)

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Onur CİDDİ**

ÖZ

Kamu hizmetlerinin finansmanında bireylere yüklenen vergi ödevinin, mali güce göre alınması esastır. Mali güç kavramı, bireylerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre vergilendirilmesini ifade eder. Vergilendirmede kişisel ve ekonomik durumların gözetildiği durumlardan biri de Özel Tüketim Vergisi Kanununda (ÖTVK) engelli bireylere getirilen vergi istisnasıdır. Çalışmada, ÖTVK md. 7 kapsamında, engellilik oranı %90'nın altında olanlara araç alımlarında istisna getiren düzenlemenin, E.2024/240, K. 2025/100 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile iptali incelenmiştir. Bu doğrultuda Mahkeme'nin değinmiş olduğu ve hükme aykırılık oluşturan ilkelere ayrı başlıklar altında değinilmiştir. Çalışmanın sonucunda, hükmün iptali ile sonuçlanan kararın gerekçesi irdelenmiş, eksik düzenlemelerin iptalinin bazı durumlarda eşitsizliği ortadan kaldıramayacağına ilişkin kanaatimiz üzerinde durulmuş ve eksik düzenlemeler için bazı görüş ve önerilere yer verilmiştir.

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 16.09.2025 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 04.10.2025 tarihinde birinci hakem; 06.10.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Yakın Doğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi, onur.ciddi@neu.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-8713-1200

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Bu makaleye atıf için; CİDDİ, Onur, “Engellilere Yönelik Getirilen Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) İstisnasına İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Değerlendirmeler” Malî Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 250, 2025, s. 1801-1818.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Mali Güç, Eşitlik İlkesi, Özel Tüketim Vergisi, Vergi İstisnası

ABSTRACT

In financing public services, the tax burden imposed on individuals is primarily based on financial means. The concept of financial means refers to the taxation of individuals based on their personal and economic circumstances. One example of a tax exemption is for individuals with disabilities under the Special Consumption Tax Law (SCT). This study examines the annulment of the regulation granting an exemption for vehicle purchases to those with a disability rating below 90%, under Article 7 of the SCT Law, by the Constitutional Court decision numbered E.2024/240, K. 2025/100. In this context, the principles cited by the Court that constitute a violation of the provision are addressed under separate headings. The study concludes by examining the justification for the decision that resulted in the annulment of the provision, focusing on our understanding that the annulment of deficient regulations cannot eliminate inequality in certain cases; it also offers some opinions and propose some suggestions for addressing these deficient regulations.

Keywords: Tax Law, Financial Power, Principle of Equality, Excise Duty, Tax Exemption

GİRİŞ

Kamusal ihtiyaçların karşılanmasında, kamu hizmetlerini yürütme görevi üstlenen devletin en önemli finans kaynağı vergilerdir. Ancak temel hak ve özgürlüklerin devletin vergilendirme yetkisi karşısındaki hassasiyeti nedeniyle bu yetkinin genel çerçevesi Anayasa koyucu tarafından Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesi bireylere kamusal ihtiyaçlara finanse etmeye katılma zorunluluğunu, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” (md. 73/I), şeklinde kaleme almıştır. Buna göre bireylerin mali güçlerine göre kamu giderlerine katılması bir ödevdir.

Anayasa koyucu mali güç kavramının ne olduğu ve nasıl kavranacağına ilişkin bir tanım yapmasa da öğretide ve mahkeme kararlarında

mali güç kavramı, maliye biliminin göstergeleri çerçevesinde tanımlanmaktadır. Mali güç ilkesi, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına paralel şekilde vergilendirilmelerini hedef alır. Mali gücün göstergeleri ise kişinin geliri, serveti ve harcamasıdır.

Bu çerçevede bireylere yüklenen vergi ödevinin önemli bir bölümünü harcamalar üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde yer alan Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) de harcamalar üzerinden alınan vergilerden biridir.

Çalışmanın esas kısmını Anayasa Mahkemesi'nin 26 Haziran 2025 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan E. 2024/240, K. 2025/100 sayılı kararı ile Özel Tüketim Vergisi Kanununda engellilik oranı %90'ın altında olan engellilerin araçlarda özel tertibat yaptırarak bizzat kullanmak üzere bayiden sıfır kilometre iktisap eden engelliler için vergi istisnası getiren hükmün iptalidir. Bu çalışma ilgili iptal kararının incelenmesi ve bunun vergi hukuku ve anayasa hukuku arasındaki ilişki çerçevesinde irdelenmesine yöneliktir.

Bu minvalde söz konusu irdelemenin yapılabilmesi için çalışmada ilk olarak ÖTV'ye ve getirilen istisnaya değinilecek ardından Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı çeşitli yönlerden ele alınacaktır.

I. Özel Tüketim Vergisinin Genel Esasları

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK), Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde 06.06.2002 tarihinde TBMM'de kabul edilmiş, 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir¹. ÖTV, kanuna ekli I, II, III, IV listelerde yer alan mallardan alınan tek seferlik tahsil edilen bir harcama vergisidir.

Bir malın ÖTV'ye konu olabilmesi için o malın hem kanunda belirtilen listelerde yer alması hem de kanunun ilgili mal için ön görmüş olduğu iktisadi aşamada (üretim, ithalat, ilk iktisap) olması gerekir². Dolayısı ile kanunda ekli listelerde yer almayan bir mal ya da listede yer alanlardan belirtilen iktisadi aşamanın dışında kalanlar ÖTV'ye konu olmayacaktır.

¹ 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete

² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce and Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, (18th edn, Ekin Yayınevi 2021) 331; Binhan Elif Yılmaz and Murat Batı, Türk Vergi Sistemi (3rd edn, Seçkin Yayıncılık 2023) 192

Buna göre;

- I sayılı listede petrol ürünlerinin ithalatçıları veya imalatçıları tarafından teslimi,

- II sayılı listede motorlu taşıtların, kayıt ve tescile tabi olanları (binek otomobiller vb.) ilk iktisabında; kayıt ve tescile tabi olmayanların (çim biçme aracı, golf aracı vb.) ithali veya imalatçıları tarafından teslimi,

- III sayılı listede alkollü, alkolsüz (gazlı) ve tütün ürünlerinin ithalatı veya imalatçısı tarafından teslimi,

- IV sayılı listede elektronik ürünler, beyaz eşyalar ve bazı lüks olarak ifade edilen malların (parfüm, güneş kremi, havyar, saç boyası vb.) ithali veya imalatçısı tarafından teslimi, ÖTV'ye tabi tutulacaktır.

ÖTV'nin oran yapısı 12. maddede belirtilmiş, maktu ve nispi olmak üzere iki farklı şekilde düzenlemiştir. Bunlar ÖTVK'ya tabi malların ekli listelerinde belirtilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5- 7. maddelerinde ise bazı ÖTV'ye konu malların ve teslim biçimine ilişkin bazı istisnalar düzenlenmiştir³. Bu istisnalardan biri de çalışmamıza esas teşkil eden engellilere taşıt tesliminde getirilen istisnadır.

ÖTVK 7/2. maddeye göre, %90 ve üzeri engellik düzeyinde olan engellilerin binek otomobil veya insan taşımak maksadıyla üretilen diğer motorlu taşıtlar ve eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtların ilk iktisabı, araçların değer sınırı (2025 yılı için 2.290.000), yerlilik oranının %40 olması ve 10 yıl süre ile bu haktan tekrar yararlanılmama şartları ile vergiden istisna edilmiştir⁴. Bu istisnadan yararlanmada engellinin aracı bizzat kullanmasının veya engel sebebinin bir önemi bulunmamaktadır⁵.

İstisnanın ikinci gurubunda ise Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararına konu oluşturan, engellilik düzeyi %90'dan aşağı olanların yukarıda belirtmiş olduğumuz araçları kendileri kullanmak üzere özel tertibat yap-

³ Engellilere taşıt tesliminde getirilen istisnalara ilişkin, Ayşe Yiğit Şakar, 'Engelliler Tarafından Alınan Araçlarda Özel Tüketim Vergisi İstisnası' in Adnan Gerçek and Fatih Saraçoğlu (eds), Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan (Gazi Kitabevi 2015) 299-316

⁴ Murat Batı, 'Engellilere Vergi Engeli' (t24, 12 Mayıs 2025) < https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/engellilere-vergi-engeli,49867#_ftn1 > erişim tairihi 6 Ekim 2025

⁵ ÖTV istisnasından yararlanmada getirilen bu şartlar, her ne kadar engelliler adına alınan araçlarda suistimallerin önünü alma amacı taşısa da istisnanın kapsamını daralttığı kuşkusuzdur. ÖTV istisnasına ilişkin bu detaylar çalışmamızın kapsamı dışında kaldığından, bu konuya ilişkin çözüm önerileri için Murat Batı, 'Engellilere Vergi Engeli' (t24, 12 Mayıs 2025)

tırarak engelliliğine uygun olarak şekillendirenlerin bu araçları ilk iktisabının istisna edilmesini oluşturmaktadır.

II. Anayasa Mahkemesi'nin 22.04.2025 tarih ve E. 2024/240, K. 2025/100 Sayılı İptal Kararının Mahiyeti

A. İtirazın Gerekçeleri

Çalışmamıza konu olan kararda Antalya 2. Vergi Mahkemesi, 4760 sayılı ÖTVK'nın 7/2-c. maddesinde düzenlenen, engellilik düzeyi %90'ın altında olan malul ve engellilere taşıt tesliminde istisna ön gören kuralın Anayasa'nın 2., 5., 10., 50. ve 61. maddelerine aykırılığını ileri sürmüştür. İtiraza konu olan hükümde engellilik düzeyi %90 oranından daha az olanların araç alımlarında bizzat kullanmak üzere engelliliğine uygun olarak hareket ettirici özel tertibat yaptıranların bu istisnadan yararlanacağı düzenlenmiştir.

İtirazın gerekçesinde engelli bireylerin ekonomik yönden desteklenmesi ve sosyal hayata katılımlarının sağlanması gerektiği bu nedenle engellilerin yaşam koşullarının iyileştirilmesinin önündeki engellerin kaldırılmasının devletin görevi olduğu belirtilmiştir. İptal talebinde bu istisnadan yararlanmada “*bizzat sürücü olma*” şartının aranmış olmasının devletin yukarıda ifade edilen pozitif yükümlülüğü ile çeliştiği, bu durumun sosyal devlet ve eşitlik ilkelerini ihlal ettiği, dolayısı söz konusu kuralın Anayasa'nın ilgili maddelerine aykırı olduğu ileri sürmüştür.

1. Çözülmesi Gereken Hukuki Sorunlar

- Engellilik düzeyi %90 oranından az olan engelliler arasından bizzat sürü olanlar ile olamayanlar arasında bir ayrıma gidilmiş olması Anayasa'ya uygun mu?
- Kuralın iptali, eşitliği sağlar mı?

2. İtirazın Değerlendirilmesi ve İptal Kararının Gerekçeleri

Anayasa Mahkemesi, öncelikle Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen sosyal hukuk devletine değinmiş, sosyal devletin herkes için insan onuruna yakışır asgari bir hayat düzeyini gerçekleştirmesi gerektiğinden hareketle sosyal ve ekonomik koşulları iyileştirmek biçiminde pozitif yükümlülükleri bulunduğunu ifade etmiştir. Bu kapsamda sosyal devletin, özel olarak korunmaya muhtaç olan engelli bireylere ilişkin pozitif yükümlülükleri bulunduğunu da vurgulamıştır.

Mahkeme sonrasında, sosyal devletin “Devlet, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır” şeklinde engellilere yönelik pozitif yükümlülükler getiren Anayasa’nın 61. maddesine değinmiş ve bu hükmü 65. maddeye⁶ uygun olarak gerçekleştirmede kanun koyucunun takdir yetkisinin bulunduğu altını çizmiştir. Bu çerçevede engelli bireylerin toplumsal hayata tam ve etkin bir biçimde katılımlarında vergi ödevinin, bir araç olarak kullanılabileceğini ifade etmiştir. İtiraz konusu kuralın da engelli bireylere toplumda fırsat eşitliği sağlamaya yönelik bir vergisel avantaj olduğunu belirtmiştir.

Mahkeme, daha sonra itiraza konu kural ile getirilen istisnadan yararlanmada, engellilik düzeyi %90’ın altında olan malul ve engellilerin sadece engelliliğine uygun hareket ettirici tertibat yaptırıp bizzat sürücü olma şartını irdelemiştir. Bu bağlamda engellilik durumundan dolayı sürücü belgesi alamayanların (engeline uygun hareket ettirici tertibat yaptırılması ile dahi kullanamayacakların) bu istisna kapsamı dışına çıkarıldığını tespit etmiştir. Bu tespitin ardından da engel durumları dolayısı ile taşıt kullanabilmek için gerekli fiziksel ve zihinsel yeterliliğe sahip olmayan engellilerin kişisel durumlarının kuralda gözetilmemiş olmasından bahisle sosyal devlet ilkesine aykırı olduğu sonucuna varmıştır.

Mahkeme ayrıca kuralı eşitlik ilkesi açısından ele almış, engellilik oranı %90’ın altında olanlardan engeline uygun özel tertibat yaptırarak aracı bizzat kullananalar ile engel durumu dolayısı ile sürücü belgesi alamayanlar arasında ayrımcı bir muamele olduğundan bahisle kuralın Anayasa’da düzenlenen 10. maddeye de aykırı olduğu sonucuna varmıştır.

B. Görüşümüz

1. Sosyal Devlet İlkesi

1982 Anayasası’nın 2. maddesinde, “Türkiye Cumhuriyeti... sosyal bir hukuk devletidir” ifadesiyle, Cumhuriyetin bir diğer temel niteliği olan, sosyal devlet ilkesine yer verilmiştir. Sosyal devlet, devletin sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini sosyal adaletin sağlanması için gerekli gören bir anlayış olarak,⁷ dar anlamda sosyal adalet prensibine

⁶ AY md. 65: “Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir”

⁷ Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku (16th edn, Yetkin Yayınevi)140; Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (24th edn, Ekin Yayınevi 2019) 73

dayanan⁸ bir devleti ifade eder⁹. Bu amaçla da devlet, sosyal düzene müdahale ederek, eşitsizliklerin giderilmesi, dengeli gelir dağılımı ile her ferdin insan onuruna yakışır derecede bir yaşam sürebilmesi için ekonomik ve kültürel anlamda zayıf olanları koruyucu önlemler alır¹⁰.

Bu çerçevede Anayasanın 5. maddesi, sosyal devlet ilkesinin bir sonucu olarak devlete yüklenen bir ödev niteliği ile karşımıza çıkmaktadır. Buna göre; *“Devletin temel amaç ve görevleri... kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.”* Bu madde, sosyal devletin özgürlük anlayışı olan, devletin *“özgürleştirme”* görevini de ifade etmektedir¹¹.

Dolayısı ile sosyal devlet anlayışının gerçekleşmesinde asıl görevin devlete düştüğünden hareketle, kişilere tanınan *“çalışma hakkı”*, *“sosyal güvenlik hakkı”*, *“sağlık hakkı”*, *“konut hakkı”*, *“eğitim hakkı”* gibi sosyal haklar bu anlayışı gerçekleştirmeye yönelik araçlardır¹². Ne var ki devletin, sosyal devlet anlayışını gerçekleştirmeye yönelik ödevleri mutlak olarak algılamak doğru olmayacaktır, zira bu görevinin sınırları Anayasanın 65. maddesi ile çizilmiştir. Şöyle ki; *“Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek malî kaynaklarının yeterliliği*

⁸ Ülkü Azrak, “Sosyal Devlet ve 1961 Türk Anayasasının Sistemi” (1961) 27(1-4) İstanbul Hukuk Mecmuası, 209

⁹ Tanilli’ye göre bu tanım, iktisadi kalkınmalarını gerçekleştirmiş olan batı toplumlarının “refah devleti” anlayışını yansıtmaktadır. İktisadi kalkınmasını gerçekleştirmemiş Türkiye için Anayasanın öngördüğü “sosyal devlet” anlayışını, refah devleti ile karıştırmamak gerekir. Tanilli’ye göre sosyal devlet, bir takım sosyal adalet ve güvenlik önlemleri olarak değil, hızlı kalkınma için iktisadi ve sosyal yapıda gerekli olan temel değişiklikleri yaparak gerçekleşebilir. Server Tanilli, Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş (Adam Yayınları, 2002) 156; Aynı yöndeki görüşler için, Emin Ruhi, “1982 Anayasası Çerçevesinde Sosyal Devlet ve Özelleştirme”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 1999, s. 25

¹⁰ Fazıl Sağlam, Anayasa Hukuku Ders Notları (Yakın Doğu Üniversitesi Yayınları, 2013) 335; Azrak (n 5) 209-212; AYM E. 1988/19, K. 1988/33, K.T. 26.10.1988: “Sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir”

¹¹ Mümtaz Soysal, “Haklar ve Özgürlükler Bakımından 1961 Anayasasının Evrensel Anlamı”, (1969) 24(01) Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 91-94; Gözler, (n 4) 74

¹² Özbudun, (n 4) 140-155; Gözler, (n 4) 76

ölçüsünde yerine getirir”. Böylece “*mali kaynakların yeterliliği ölçüsü*” sosyal devlet anlayışının ne ölçüde gerçekleşeceğinin sınırını belirlemiş olmaktadır¹³. Ancak zaten devletin bir ödevi yerine getirebilme şansı mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde olacağından, buradaki sınır, doğal bir sınır olmaktadır¹⁴.

Bu kapsamda Sosyal devlet anlayışında, kişilere dengeli bir gelir dağılımı sağlanması amacıyla, gelir ve servet eşitsizliklerinin giderilmesinde en önemli rolü, devletin vergi politikası oynamaktadır.¹⁵ Anayasanın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesi de bu açıdan sosyal devlet ilkesini tamamlar niteliktedir. Zira ilgili maddenin ilk iki fıkrası, “*herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” şeklinde kaleme alınarak, aynı anlayışı dile getirmektedir.¹⁶ Dolayısı ile bir yandan ödeme gücüne göre vergi alınarak gelir ve servet eşitsizlikleri giderilirken, diğer yandan vergilerden elde edilen gelirlerin, düşük gelirli grupların yararlanacağı sosyal nitelikli kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılması ile herkese insan onuruna yakışır seviyede bir yaşam sürabilme hedefi sağlanmış olur¹⁷. Böylece muafiyet ve istisnalar ile başlayıp artan oranlı tarife ile devam eden vergi politikaları neticesinde yüksek gelir guruplarından düşük gelir guruplarına doğru gelirin yeniden dağıtımı ile devletin sosyal yükümlülüğü sağlanmış olmaktadır¹⁸.

2. Eşitlik İlkesi

Anayasanın öngördüğü temel bir ilke olan eşitlik, 10. maddede “*kanun önünde eşitlik*” başlığı altında şöyle düzenlenmiştir:

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

¹³ Gözler, (n 4) 77; Sağlam, (n 7) 336

¹⁴ Sağlam, (n 7) 336

¹⁵ Gözler, (n 4) 78; Özbudun, (n 4) 149

¹⁶ Özbudun (n 4) 149

¹⁷ Ibid 149-150; Gözler, (n 4) 78

¹⁸ AYM E. 2008/110, K. 2010/55, K.T. 01.04.2010: “Sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olan verginin malî güce göre alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleşmesi, yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda bazı istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilerek gözetilmesi suretiyle mümkündür.”

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

Anayasa’nın “Genel Esaslar” başlıklı birinci kısmında düzenlenen eşitlik, niteliği bakımından devlet yönetiminde egemen, bağımsız temel bir ilke olma yönünü ön plana çıkarmaktadır.¹⁹ Bu, Anayasa koyucunun söz konusu ilkeye “temel haklar ve ödevler” kısmında yer vermemiş olmasından da anlaşılabilir. Ancak bu ilke, eşitlik ilkesinden yararlananlar açısından eşit işlem görmeyi ya da ayırım gözetilmemesini isteme şeklinde hak temelli bir yaklaşım da doğurduğu kuşkusuzdur.²⁰

Anayasa’da “kanun önünde eşitlik” başlığının sınırlı ifadesine karşılık bu ilke, genel eşitlik üst başlığı altında mutlak (şekli, şekli hukuki, aritmetik, radikal) ve nispi (maddi, geometrik, relatif) eşitlik²¹ olarak iki anlamda yorumlanmaktadır²².

¹⁹ Gözler (n 4) 98; Özbudun (n 4) 156; Hakan Kolçak, “Anayasa Mahkemesi’nin Eşitlik İlkesi Yorumu Işığında Dilsel Çoğulculuk Taleplerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Analiz” (2023), 3, Çukurova Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 85

²⁰ Özbudun, (n 4) 156

²¹ Vergi hukuku öğretisinde eşitlik ilkesi, Anglo-Amerikan doktrininden hareketle yatay adalet, dikey adalet ayrımı içinde incelenmektedir, Mualla Öncel, Ahmet Kumru-lu, Nami Çağan and Cenker Göker, Vergi Hukuku, (31th edn, Turhan Kitabevi, 2022) 47. Buna göre, mali gücü aynı olanların aynı şekilde vergilendirilmesi yatay; mali gücü farklı olanların farklı vergilendirilmesi dikey adalet (eşitlik) şeklinde yorumlanmaktadır, Şafak Ertan Çomaklı and Mehmet Gödekli, Vergilendirmede Anayasal Prensipler, (Savaş Yayınevi, 2011) 57-58; Özgür Biyan, Vergi Hukuku, (Dora Yayınları, 2018) 40; Murat Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (2nd edn, Seçkin Yayınları, 2022) 58

Gözler’e göre, yatay-dikey adaletin bu şekilde tanımlanması hatalıdır. Zira yatay eşitliği ifade eden, mali gücü aynı olanların aynı şekilde vergilendirilmesi ifadesi, farklı olanların farklı şekilde vergilendirilmesini (aynı şekilde vergilendirilmemesini) zorunlu kılar. Yani Gözler’e göre önermedeki, dikey eşitliği ifade eden, farklı durumda olanların farklı işleme tabi tutulması zaten yatay eşitlikte mündemictir. Bizim de kullandığımız Gözler’in görüşüne göre doğru tanım, durumu aynı ya da farklı olsun herkesin aynı işleme tabi tutulması yatay eşitlik; aynı durumda olanların aynı, farklı du-

Mutlak eşitlik, denkleştirici adelet anlayışından hareketle hukuk kurallarının herkese eşit uygulanmasıdır²³. Yasa önünde eşitlik olarak da ifade edilen eşitliğin bu çeşidi, normların içeriğinin, kişilerin özel durumlarına bakılmaksızın herkese eşit muamele edilmesi gerektiğine dayandığı için eşitliğin çok fazla tartışılmayan asgari standardını oluşturur.²⁴ Eşitlik ilkesini düzenleyen 10. maddenin birinci fıkrası bu anlamda mutlak eşitlik anlayışının bir yansımasıdır.

Ne var ki bazı durumlarda doğal eşitsizliklerin yaratmış olduğu sonuçların bir ölçüde giderilmesi sosyal adaletin sağlanması için gerekli olmaktadır. Bu noktada kanun önünde eşitlik ilkesi, doğal eşitsizlikler arasındaki uçurumların azaltılmasında yetersiz olmaktadır.²⁵

Nispi eşitlik, dağıtıcı adalet anlayışının bir sonucu olarak bu yetersizlik fikri üzerine inşa edilmiştir. Bu bağlamda nispi eşitlik, aynı durumda olanlara, hak ve ödevlerde, yararlar ve yükümlülüklerde, yetki ve sorumluluklarda, fırsat ve hizmetlerde eşit muamele edilmesi zorunluluğunu içermektedir ki bu da farklı durumlarda olanlara farklı muamele edilebileceği anlamına gelir.²⁶ Hatta farklı muameleyi şart koşar.²⁷

Anayasa Mahkemesi de kanun koyucunun takdir yetkisini, eşitlik ilkesi açısından denetlerken, nispi eşitlik yorumunu benimsediği söyle-

rumda olanların ise farklı işleme tabi tutulması dikey eşitlik şeklinde olmalıdır, Gözler, (n 4) 99-100. Zira Öncel, Kumrulu, Çağan and Göker eserinde, yatay eşitliğin kanun önünde eşitliğe benzetilmesi, aslında verilmek istenenin de bu tanım olduğu anlaşılmaktadır.

²² Zafer Gören, “Genel Eşitlik İlkesi” (2016) 22(3) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Araştırmaları Dergisi, 3281; Ece Göztepe, “Anayasal Eşitlik İlkesi Açısından Evlilikte Kadınların Soyadı”, (1999) 54(2) Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 106; Seyithan Kaya, “Eşitlik, Pozitif Ayrımcılık ve Dağıtıcı Adalet İlkeleri Çerçevesinde İdarenin Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi” (2022) İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, 6 <<https://doi.org/10.26650/ihid.21.008>>; Kolçak (n 16) 87; Gözler (n 4) 99; Özbudun, (n 4) 156

²³ Turan Yıldırım and Muhammed Göçgün, “İdarenin Düzenleyici işlemlerinde Eşitlik İlkesi”, (2016) 3(2) İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 43; Gözler (n 4) 99

²⁴ Sururi Aktaş, “Asgari Adalet Kavramsallaştırması Üzerine: Adaletin Asgari İlkeleri”, (2021) 12(1) İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 214

²⁵ İbid 214

²⁶ Özbudun, (n 4) 157; Gözler, (n 4) 99; Yıldırım and Göçgün, (n 20) 43; Kaya, (n 18) 8; Kolçak, (n 16) 87

²⁷ Gören, (n 19) 3281

nebilir. Mahkeme, Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesini, nispi eşitlik olarak anlamak gerektiğini gecikme faizine ilişkin bir kararında şu şekilde belirtmiştir; *"Anayasa Mahkemesi kararlarında tekrarlandığı üzere, Anayasa'da öngörülen eşitlik, "yasa önünde eşitlik" olup herkesin aynı hak ve yükümlülüklerle sahip olması anlamında değildir. Eşitlik, her yönüyle aynı hukukî durumda olanlar arasında söz konusudur. Hukuk felsefesine girmiş bir deyimle, "eşitlerin eşitliği" anlamındadır. Farklı durumda olanlara, yani eşit olmayanlara, farklı kuralları uygulanması, yani "eşit olmayanların eşitsizliği"; eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz"*²⁸.

Vergilendirme bakımından kanun koyucunun sahip olduğu takdir yetkisinde, gözetilmesi gereken temel unsurlardan birini de eşitlik ilkesi oluşturmaktadır. Vergi hukukunda eşitlik ilkesinden anlaşılması gereken nispi eşitlik olduğu, Anayasa'nın 73/1. maddesinde de ifade edilmiştir. Buna göre; *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür"*. Burada ifade edilen verginin genelliği²⁹ ile mali güç oranında alınması eşitlik ilkesinin uygulama aracı olmaktadır.³⁰ Mali gücü aynı olanların aynı; mali güçleri farklı olanların

²⁸ AYM, E. 1988/7, K. 1988/ 27, K.T. 27.09.1988; AYM, E. 2013/23, K. 2013/123, K.T. 31.10.2013: "Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen eşitlik ilkesi ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunla aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere kanunlar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kuralları uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik ilkesi herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlal edilmiş olmaz"; AYM E. 2009/47, 2011/51, K.T. 17.03.2011: "...Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez"

²⁹ AYM, E. 2006/95, K. 2009/144, K.T. 15.10.2009: "Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır..."

³⁰ Mali güç ilkesi hakkında kapsamlı bilgi için, Elif Sonsuzoğlu, 'Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi' (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997)

ise farklı vergisel düzenlemelere tabi olması, nispi eşitliğin vergi hukukundaki yansımasıdır.³¹

Bu çerçevede aynı durumda olanların eşit vergi yüküne tabi olması, farklı durumda olanlara ise farklılıkları ölçüsünde muamele yapılması, eşitlik ilkesinin bir gereğidir. Ne var ki burada önem arz eden husus farklılıklara dayanan sınıflandırmanın eşitlik ilkesini zedelememesidir. Anayasa Mahkemesi, farklılıklara dayanan ayrımcı uygulamaları eşitlik ilkesi yönünden denetlerken, söz konusu farklı muamelenin “*nesnel ve makul bir temele dayanma*” ve “*ölçülü olma*” kriterlerine dayanmaktadır³². Yani farklı durumda olanlara yapılan farklı muamele, nesnel ve

³¹ AYM, E. 2004/14, K. 2004/84, K.T. 23.06.2004: “Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçlerinin dikkate alınmasını gerektirir. Vergilendirmede adalet ve eşitlik; verginin mali güce göre ödenmesi ve herkesin vergi ödemesi ilkesi ile hayata geçer. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere dayanılarak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise farklı oranlarda vergilendirilmesini gerektirir”; AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, K. T. 16.01.2003: “Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder”

³² Kolçak, (n 16); Nihal Saban, Vergi Hukuku, (9th edn, Beta Yayıncılık, 2019) 58; AYM, E. 2022/117, K. 2023/4, K.T. 05.01.2023: “Eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde öncelikle Anayasa’nın söz konusu maddesi çerçevesinde aynı ya da benzer durumda bulunan kişilere farklı muamele yapılıp yapılmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir. Yapılacak bu belirlemenin ardından ise farklı muamelenin nesnel ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve ölçülü olup olmadığı hususları irdelenmelidir. Ölçülülük ilkesi, amaç ve araç arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eder. Diğer bir ifadeyle bu ilke, farklı muamelenin öngörülen objektif amaç ile orantılı olmasını gerektirmektedir”; AYM, E. 2021/1, K. 2021/32, K.T. 29.04.2021: “Eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde öncelikle Anayasa’nın 10. maddesi çerçevesinde aynı ya da benzer durumda bulunan kişilere farklı muamele yapılıp yapılmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında sosyal güvenlik hakkına müdahale bakımından farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir. Yapılacak bu belirlemenin ardından ise farklı muamelenin nesnel ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve ölçülü olup olmadığı hususları irdelenmelidir. Ölçülülük ilkesi, amaç ve araç arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eder. Diğer bir

makul bir temele dayanıyorsa ve ölçülü ise eşitlik ilkesi sağlanmış olmaktadır. Görece daha eski tarihli kararlarında ise bu denetimi “*kamu yararı ya da başka haklı neden*” kriterine dayanarak yapmaktaydı.³³

Bu bağlamda vergi kanunlarının nispi eşitlik normu açısından denetlenmesinde, kişilerin mali güçlerine dayanan benzerlik ve farklılıklarına göre yapılan sınıflandırmanın nesnel ve makul bir temele dayandırılması ve ölçülü olması gerekir.³⁴ Bu kriterler doğrultusunda kanun ko-

ifadeyle bu ilke, farklı muamelenin öngörülen objektif amaç ile orantılı olmasını gerektirmektedir”

³³ Leyla Ateş, Vergilemede Eşitlik, (Derin Yayınları, 2006) 122; Selda Çağlar, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitliğin Dar Yorumu”(2012) (3) Ankara Barosu Dergisi, 51; Özbudun, (n 4) 157; Kaya (n 18) 8; AYM, E. 1994/85, K. 1995/32, K.T. 13.07.1995: “Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa’nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi, Anayasa’nın eşitlik ilkesinin çiğnendiğini göstermez”; Aynı yönde karar için, AYM E. 1997/69, K. 1998/54, K. T. 22.09.1998

³⁴ AYM E. 2020/42, K. 2023/99, 18.05.2023, Selahaddin Menteş’in Karşı Oy Şerhi: “Bu anlamda, devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa’nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adalemini yansıtmadıkça maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez. Mahkeme sayın çoğunluğunca kural sadece 73. Madde bağlamında incelemeye tabii tutulmuş ve iptal talebi reddedilmiştir. Kural Anayasa’nın 10. Maddesi bağlamında incelenmelidir. Bu bağlamda yapılan incelemede kuralın benzer durumdaki kişiler arasındaki vergi yükü bakımından fark oluşturup oluşturmadığı ortaya konulmalı kuralın kişiler arasında oluşan eşitsizliğin objektif ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı sonuç olarak farklı muamelenin ölçülü olup olmadığı belirlendikten sonra sonuca ulaşılmalıdır. Dava konusu kural bir taşınmaza tek başına ya da paylı olarak malik olanların farklı vergilendirilmesi sonucu doğurmaktadır. Paylı mülkiyet sahipleriyle bir taşınmaza tek başına malik olanlar vergilendirme bakımından karşılaştırılabilir bir kategori oluşturmaktadır. Ancak farklı durumlara göre paylı malikler tek başına maliklere kıyasla daha fazla vergi ödemek durumunda kalabilirler. Bu durumun da paylı malikler yönünden farklı bir muamele ortaya çıkardığı açıktır. Mali güce göre vergilendirilme ilkesine aykırı olarak oluşturulan bu farklılığın objektif ve makul bir nedene dayandığı ve de ölçülü olduğu söylenemeyeceğinden kuralın Anayasa’nın 73. Maddesiyle bağlantılı eşitlik ilkesine aykırı olduğu anlaşılmaktadır”;

Aynı karar, Zühtü Arslan’ın Karşı Oy Şerhi: “Kural Anayasa’nın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesiyle bağlantılı olarak 10. maddesinde güvenceye alınan eşitlik ilkesi temelinde incelenebilir. Anayasa Mahkemesi kararlarında belirtildiği üzere, karşılaştırılabilir konumda olan kişilere yönelik herhangi bir farklı muamelenin nes-

yucu tarafından bazı kişi ve gruplara yapılan farklı muameleler eşitlik ilkesine uygun olacaktır. Ancak unutmamak gerekir ki aynı durumda bulunan ve söz konusu farklı muamelenin kapsamına alınması gereken kişi veya grupların bir kısmının, bu ayrımcı muamelenin dışında bırakılması eşitlik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi doğru olmayacaktır. Zira Anayasa Mahkemesi, farklılıklarına göre bazı kişi ve grupları farklı işleme tabi tutan bir kanunu, başka bir gruba tanınmamış olmasından dolayı eşitlik ilkesine aykırı görerek iptal ederse, eşitlik sağlanmayacağı gibi o haktan yararlanan grubun da ilgili haktan mahrum kalmasına neden olur.³⁵

Kanunların, benzer durumda olan kişilerin bir kısmının kapsama alınmaması durumu eksik düzenleme olarak nitelendirilmektedir.³⁶ Ek-

nel ve makul bir nedene dayanmaması ve ölçülü olmaması durumunda eşitlik ilkesine aykırılık ortaya çıkabilecektir. Kural değerli konut vergisi matrahının hesaplanmasında, dolayısıyla ödenecek vergi miktarı konusunda taşınmaza tek başına malik olanlarla paylı olarak ve elbirliğiyle sahip olanlar bakımından farklı sonuçlar doğurmaktadır. Bu farklılık, değerli konut vergisine tabi taşınmaza paylı veya elbirliğiyle sahip olanların tek başına sahip olanlara kıyasla çok daha fazla vergi ödemeleri sonucunu doğurmaktadır. Gerçekten de kural nedeniyle değerli konut vergisine tabi taşınmazlardan birine paylı olarak malik olan bir kişi, aynı değerdeki taşınmaza tek başına malik olan kişinin ödeyeceği verginin neredeyse iki katını ödemek durumunda kalacaktır. Bu haliyle kural elbirliği mülkiyette de ortakların belirlenmiş payları olmadığından ve ortaklıklar taşınmazın tamamına yaygın olduğundan- orantılı olmayan farklılıkların ortaya çıkmasına neden olacak mahiyettedir.

Hâlbuki Anayasa'nın 73. maddesinde güvenceye alınan "mali güce göre vergilendirme" ilkesi kişilerin sahip oldukları ekonomik değerlerin ve mali güçlerinin, bu anlamda ekonomik ve kişisel durumlarının vergilendirmede mutlaka dikkate alınmasını gerektirmektedir. Dava konusu kuralın aynı ya da benzer durumda olan kişiler arasında yol açtığı farklı muamelenin nesnel ve makul bir temeli olmadığı gibi paylı veya elbirliğiyle bir taşınmaza malik olanlara yüklediği yük ölçülü de değildir. Bu nedenle kural Anayasa'nın 73. maddesiyle bağlantılı olarak eşitlik ilkesine aykırıdır"

³⁵ Gözler, (n 4) 101

³⁶ Özge Didem Boulanger, "Eksik Düzenlemeler Aleyhine İptal Davası Açma Yöntemi Üzerine Bir İnceleme" (2021) 6 (1) YBHD, 62; AYM, E. 2002/157, K. 2006/97, K.T. 4.10.2016, Karşı Oy Şerhi: "Çoğunluk kararının dayalı olduğu "eşitlik" gerekçesinin incelenme konusu kural bakımından uygulama alanının olmadığını değerlendirmekteyim. Çünkü, yukarıda isnat edildiği üzere, sonuçta iptalin asıl nedeni, yasadaki "düzenleme eksikliği" (eksik düzenleme)dir. Oysa Anayasa Mahkemesi'nin birçok kararında, Anayasa'nın öngördüğü ve düzenlenmesini istediği hususlar dışında, yasadaki düzenleme eksikliğinin o Yasa'nın iptalini gerektirmeyeceği açıkça ifade edilmiştir. Örneğin Anayasa Mahkemesi, hazine avukatlarına verilen yol tazminatının öteki kamu kurumu avukatlarına verilmemesiyle ilgili davada, "Özde Anayasaya ay-

sik düzenleme sonucunda ayrımcı sonuçlar ortaya çıkıyor olsa da bu eşitsizliğin eksik düzenlemenin iptali ile giderilemeyeceği görüşüne biz de katılmaktayız.³⁷

Bu çerçevede itiraza konu kural ile engellilik düzeyi %90'ın altında olan ve bizzat sürücü olabilenler ile sürücü belgesi alabilmeleri için gerekli fiziksel ve zihinsel yeterliliğe sahip olmayanlar arasında ayrımcı bir uygulama olduğu kuşkusuzdur. Ancak kuralın iptalinin eşitliği sağlamadığı gibi engellilik düzeyi %90'ın altında olanların engelliliğine uygun şekilde hareket ettirici özel tertibat yaptırmak suretiyle bizaat sürücü olabilenlerin haklarına halel getirdiği kanaatindeyiz.

SONUÇ

Anayasa Mahkemesi'nin 22.04.2025 tarih ve E. 2024/240, K. 2025/100 sayılı iptal kararında Mahkeme, ÖTVK'nın 7/2-c maddesi ile engellilik oranı %90 düzeyinin altında olan engelli bireylere getirilen istisnayı sosyal hukuk devleti ilkesi ve eşit ilkesi bağlamında değerlendirmiş ve kuralda belirtilen engelli bireyler ile sürücü belgesi alabilmele-ri için gerekli fiziksel ve zihinsel yeterliliğe sahip olmayanlar arasında bir ayrıma gidilmesini Anayasa'nın ilgili hükümlerine aykırı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Ne var ki iptal kararı ile engelliliğine uygun hareket ettirici tertibat yaptırıp bizzat sürücü olma şartını haiz engellilerin de ilgili istisna hükmünden mahrum kalmasına sebebiyet vermiştir. Nitekim farklılıklarına göre bazı kişi ve grupları farklı işleme tabi tutan bir kanunu, başka bir gruba tanınmamış olmasını eşitlik ilkesine aykırı görülerek iptal edilmesi, kanaatimizce eşitliği sağlanmaktan uzaktır.

Bu bağlamda, engellilik düzeyi %90'ın altında kalan engelliler arasında bizzat sürücü olamama durumu istisna hükmü bakımından eksik bir düzenlemeyi oluşturmaktadır. Biz, eksik düzenleme sonucunda ayrımcı sonuçlar ortaya çıkıyor olsa da bu eşitsizliğin eksik düzenlemenin iptali ile giderilemeyeceği kanaatindeyiz.

Elbette bu durum Mahkeme'nin norm denetiminde iptal ya da ret dışında bir karar verememesinden kaynaklanmaktadır. Zira Alman Fede-

kırı düşmeyen bir kuralın, uygulamanın genişletilmesi amacıyla iptali isteminde bulunulmaz" yönündeki gerekçeyle, söz konusu eksik düzenlemeyi Anayasa'ya aykırı bulmamıştır"

³⁷ Gözler, (n 4)101

ral Anayasa Mahkemesi (FAYM), Anayasa'ya aykırılığı tespit edilen kuralın iptali ile aykırılığın giderilemeyeceği durumlarda kuralı iptal etmek yerine “*Anayasayla bağdaşmazlık*” kararı ile çözmektedir.

Türk hukukunda böyle bir karar türü olmadığı için eksik düzenlemeler açısından eşitlik ilkesinin daha dikkatli şekilde ele alınması gerektiği kanaatindeyiz. Zira dokuz ay sonra yürürlüğe girecek olan bu karar neticesinde kanun koyucu bu süre içerisinde, sürücü olabilecek nitelikte olamayan engelliler bakımından eksik olan kuralı her iki engelli grubunu da kapsayacak şekilde düzenlemese, lehlerine düzenleme getirilen engelli bireylerin haklarına halel gelmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

Aktaş S, ‘Asgari Adalet Kavramsallaştırması Üzerine: Adaletin Asgari İlkeleri’ (2021) 12(1) İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

Ateş L, Vergilemede Eşitlik (1st edn, Derin Yayınları 2006)

Azrak Ü, ‘Sosyal Devlet ve 1961 Türk Anayasasının Sistemi’ (1961) 27(1-4) İstanbul Hukuk Mecmuası

Murat Batı, ‘Engellilere Vergi Engeli’ (t24, 12 Mayıs 2025) <https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/engellilere-vergi-engeli,49867#_ftn1>

Batı M, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (2nd edn, Seçkin Yayınları 2022)

Bıyan Ö, Vergi Hukuku (1st edn, Dora Yayınları 2018)

Boulanger ÖD, ‘Eksik Düzenlemeler Aleyhine İptal Davası Açma Yöntemi Üzerine Bir İnceleme’ (2021) 6(1)YBHD

Çağlar S, ‘Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitliğin Dar Yorumu’ (2012) (3) Ankara Barosu Dergisi

Çomaklı ŞE and Gödekli M, Vergilendirmede Anayasal Prensipler (1st edn, Savaş Yayınevi 2011)

Gören Z, ‘Genel Eşitlik İlkesi’ (2016) 22(3) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Araştırmaları Dergisi

Gözler K, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (24th edn, Ekin Yayınevi 2019)

Göztepe E, ‘Anayasal Eşitlik İlkesi Açısından Evlilikte Kadınların Soyadı’ (1999) 54(2) Ankara Üniversitesi SBF Dergisi

Kaya S, ‘Eşitlik, Pozitif Ayrımcılık ve Dağıtıcı Adalet İlkeleri Çerçevesinde İdarenin Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi’ (2022) *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*

Kolçak H, ‘Anayasa Mahkemesi’nin Eşitlik İlkesi Yorumu Işığında Dilsel Çoğulculuk Taleplerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Analiz’ (2023) (3) *Çukurova Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*

Öncel M, Kumrulu A, Çağan N and Göker C, *Vergi Hukuku* (31th edn, Turhan Kitabevi 2022)

Özbudun E, *Türk Anayasa Hukuku* (16th edn, Yetkin Yayınevi 2016)

Ruhi E, 1982 *Anayasası Çerçevesinde Sosyal Devlet ve Özelleştirme*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 1999

Saban N, *Vergi Hukuku* (9th edn, Beta Yayıncılık 2019)

Sağlam F, *Anayasa Hukuku Ders Notları* (1st edn, Yakın Doğu Üniversitesi Yayınları 2013)

Sonsuzoğlu E, ‘Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi’ (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997)

Soysal M, ‘Haklar ve Özgürlükler Bakımından 1961 Anayasasının Evrensel Anlamı’ (1969) 24(01) *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*

Şenyüz D and Yüce M and Gerçek A, *Türk Vergi Sistemi* (18th edn, Ekin Yayınevi 2021)

Tanilli S, *Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş* (1st edn, Adam Yayınları 2002)

Yiğit Şakar A, ‘Engelliler Tarafından Alınan Araçlarda Özel Tüketim Vergisi İstisnası’ in Adnan Gerçek and Fatih Saraçoğlu (eds), Prof. Dr. Metin Taş’a Armağan (Gazi Kitabevi 2015)

Yıldırım T and Göçgün M, ‘İdarenin Düzenleyici işlemlerinde Eşitlik İlkesi’ (2016) 3(2) *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*

Yılmaz BE and Batı M, *Türk Vergi Sistemi* (3rd edn, Seçkin Yayıncılık 2023)

AYM, E. 1988/7, K. 1988/ 27, K.T. 27.09.1988

AYM E. 1988/19, K. 1988/33, K.T. 26.10.1988

AYM, E. 1994/85, K. 1995/32, K.T. 13.07.1995

AYM E. 1997/69, K. 1998/54, K. T. 22.09.1998
AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, K. T. 16.01.2003
AYM, E. 2004/14, K. 2004/84, K.T. 23.06.2004
AYM, E. 2006/95, K. 2009/144, K.T. 15.10.2009
AYM E. 2008/110, K. 2010/55, K.T. 01.04.2010
AYM E. 2009/47, 2011/51, K.T. 17.03.2011
AYM, E. 2013/23, K. 2013/123, K.T. 31.10.2013
AYM, E. 2002/157, K. 2006/97, K.T. 4.10.2016
AYM, E. 2021/1, K. 2021/32, K.T. 29.04.2021
AYM, E. 2022/117, K. 2023/4, K.T. 05.01.2023
AYM E. 2020/42, K. 2023/99, 18.05.2023

**# CİNSİYETE DUYARLI BÜTÇELEME: TOPLUMSAL
CİNSİYET EŞİTSİZLİĞİ TEMELİNDE BİR DEĞERLENDİRME***
(GENDER SENSITIVE BUDGETING: AN EVALUATION BASED ON GENDER
INEQUALITY)

Arş. Gör. Dr./Res. Asst. Dr. Hüseyin DİRİCAN**
Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Serap ÜRÜT SAYGIN***

ÖZ

Toplumsal cinsiyet eşitliği, ekonomik, sosyal ve siyasi kalkınmanın sağlanması açısından kritik bir öneme sahiptir. Bu nedenle, toplumsal refahın artırılması için eşitsizliklerin giderilmesi ülkeler açısından bir gereklilik halini almıştır. Bu noktada çalışmanın amacı, “Küresel Cinsiyet Uçurumu Endeksi” çerçevesinde Türkiye’de toplumsal cinsiyet eşitsizliğini incelemek ve buna yönelik bir çözüm önerisi olarak toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme yaklaşımını ele almaktır. Bu amaçla çalışmada, mevcut literatürden ve kurumsal raporlardan elde edilen veriler ışığında değerlendirmeler yapılmıştır. Bu kapsamda Türkiye’de bir taraftan kadınların istihdam, eğitim ve sağlık gibi alanlara katılımlarının teşvik edildiği diğer taraftan ise bu sürecin bütçe politikaları ile desteklen-

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 09.09.2025 tarihinde Yayınımıza ulaşmış olup, 29.09.2025 tarihinde birinci hakem; 02.10.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Aksaray, Türkiye, huseyindirican@aksaray.edu.tr, ORCID ID:orcid.org/0000-0002-6970-5821

*** Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Aksaray, Türkiye, serapsaygin@aksaray.edu.tr, ORCID ID:orcid.org/0000-0002-5098-375X
Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmişlerdir.

Katkı Payı Oranı: Yarı yarıya (%50/%50)'dir.

Bu makaleye atıf için; DİRİCAN, Hüseyin, ÜRÜT SAYGIN, Serap, “Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme: Toplumsal Cinsiyet Eşitsizliği Temelinde Bir Değerlendirme” Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 250, 2025, s. 1819-1856.

diği görülmüştür. Özellikle son dönemlerde atılan adımlar ve gerçekleştirilen pilot çalışmaların, kadınların kamusal hizmetlerden daha fazla faydalanmasını ve bu kapsamda eşitsizliğin azaltılmasında önemli rol oynadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bütçe, Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme, Toplumsal Cinsiyet Eşitsizliği, Kadın, Kadının Güçlendirilmesi

ABSTRACT

Gender equality is of critical importance for economic, social, and political development. Therefore, eliminating inequalities has become a necessity for countries to increase social welfare. At this point, the aim of the study is to examine gender inequality in Türkiye within the framework of the “Global Gender Gap Index” and to address the gender-sensitive budgeting approach as a solution to this issue. To this end, evaluations were carried out in the study on the basis of data derived from the existing literature and institutional reports. In this context, it has been observed that, women's participation in areas such as employment, education, and health is encouraged in Türkiye, and also this process is supported by budget policies. It has been observed that recent initiatives and pilot projects have been implemental in playing a significant role enabling women to benefit more from public services, thus reducing inequality.

Keywords: Budget, Gender Based Budgeting, Gender Inequality, Women, Women's Empowerment

Giriş

Toplumsal cinsiyet eşitsizliği, kadın ve erkeklere sosyal hayatta tanımlanan roller gereği kaynak kullanımı ile hak ve fırsattan yararlanma gibi hususlar bakımından cinsiyetler arası ayrımcılık yapılması esasına dayanmaktadır. Söz konusu ayrımcılık ve hak mahrumiyetlerinin neticesinde kadınlar; ekonomik, kültürel ve sosyal alanlardaki temel hak ve özgürlüklerinden tam olarak yararlanamamaktadır. Bu durum ise kadınların yanı sıra toplumun yapılanmasında ekonomik, sosyal ve siyasi alanda önemli boşlukların oluşmasına neden olmaktadır. Bu çerçevede

toplumsal cinsiyet eşitliğinin sağlanabilmesi bir ülkede gerek kadınlar özelinde gerekse toplumun ekonomik gelişmişlik ve kalkınma düzeyi gibi çeşitli makro hedefleri üzerinde büyük öneme sahiptir.

Toplumsal cinsiyet eşitsizliği, Dünya Ekonomik Forumu (WEF) tarafından 2006 yılından itibaren yayımlanan “*Küresel Cinsiyet Uçurumu Endeksi*” ile ölçülmektedir. Bahsi geçen endeks; ekonomi, eğitim, sağlık ve politik katılım olmak üzere dört farklı alt bileşenden oluşmakta ve ülkelerin mevcut yapıları çerçevesinde endeks puanları oluşturularak sıralamalar yapılmaktadır. 2024 yılında WEF tarafından yayımlanan söz konusu rapora göre Türkiye, Küresel Cinsiyet Uçurumu endeksinde 146 ülke arasında 127. sırada yer almaktadır. Bu veri Türkiye’nin yerini üst sıralara taşıyabilmesi için ekonomi, eğitim, sağlık ve politik katılım gibi alt bileşenler açısından önemli adımlar atması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Bu çalışmada, Türkiye’de toplumsal cinsiyet eşitsizliğinin mevcut durumu istatistiksel verilerle analiz edilmekte ve bu eşitsizlikleri azaltmaya yönelik bir araç olabileceği düşünülen Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme (TCDB) yaklaşımı incelenmektedir. Bütçelemeye yeni bir anlayış olan TCDB yaklaşımı, gerek kamu hizmetlerinin sunumu gerekse kamu gelirlerinin tahsili bakımından cinsiyet ayrımını gözetmesi ile öne çıkmaktadır. TCDB’nin toplumsal cinsiyet eşitsizliği açısından ele alınması, bütçelemenin sadece teknik bir süreç değil, aynı zamanda toplumsal cinsiyet eşitliğini sağlamaya yardımcı olabilecek bir politika aracı olduğunu göstermesi açısından önemlidir. Bu noktada çalışmanın amacı, “Küresel Cinsiyet Uçurumu Endeksi” çerçevesinde Türkiye’de toplumsal cinsiyet eşitsizliğini incelemek ve buna yönelik bir çözüm önerisi olarak TCDB yaklaşımı konusunda özellikle son dönemlerde yürütülen faaliyetleri incelemektir. Çalışma, güncel verilerle toplumsal cinsiyet eşitsizliğini ortaya koyması ve Türkiye’de gerek toplumsal cinsiyet eşitsizliği gerekse bütçeleme anlayışına yansıyan güncel gelişmeleri sunması bakımından özgünlük taşımaktadır. Bu sayede hem literatüre katkı sunulması hem de politika yapıcılar için yol gösterici olması hedeflenmektedir.

Buradan hareketle çalışmada öncelikle toplumsal cinsiyet eşitsizliğinin kavramsal çerçevesi açıklanacak ve “*Küresel Cinsiyet Uçurumu Endeksi’nin*” alt bileşenleri olan; ekonomi, eğitim, sağlık ve politik katılım açısından kadının Türkiye’deki konumu incelenecektir. Sonrasında

TCDB'nin kavramsal çerçevesi, uygulama örnekleri ve Türkiye'deki gelişimi ele alınacaktır.

1. Toplumsal Cinsiyet Eşitsizliği: Kavram ve Esaslar

Günlük kullanımda cinsiyet ve toplumsal cinsiyet kavramları birbirini yerine kullanılsa da esasen farklı anlamlar taşımaktadır. Bu nedenle cinsiyet kavramının biyolojik ve toplumsal cinsiyet olmak üzere iki başlık altında değerlendirilmesi gerekmektedir. Biyolojik cinsiyet, kişilerin fizyolojik özelliklerinin dikkate alındığı demografik bir kavramı ifade etmektedir¹. Toplumsal cinsiyet ise kişilerin; sosyal, ekonomik, kültürel, dini, siyasi ve psikolojik beklentilerini kapsayan geniş bir kavram olmakla birlikte erkek ve kadının sosyal olarak belirlenen rol ve sorumluluklarını göstermektedir².

İngiliz sosyolog Ann Oakley'in 1972 yılında çıkardığı "Cinsiyet, Toplumsal Cinsiyet ve Toplum" isimli kitabı ile -feminist- literatüre sunulan toplumsal cinsiyet kavramı, bir toplumda erkekler ve kadınlar için gelenek, kültür, din, eğitim ve diğer kurumlarca uygun görülen toplumsal sorumluluklar ve rolleri, beklentileri, konumları, davranışları, güç ve ayrıcalıkları ifade etmektedir³. Toplumsal cinsiyet eşitliği kavramı, 1979 yılında Birleşmiş Milletler tarafından kabul edilen "*Kadınlara Karşı Her Türü Ayrımcılığın Ortadan Kaldırılması Sözleşmesi*" (CEDAW) ile birlikte daha sistematik ve küresel bir biçimde ele alınmaya başlanmıştır. Bu sözleşme toplumsal cinsiyet eşitliğini, kadınların her alanda erkeklerle eşit haklara sahip olması gerektiği temelinde tanımlamaktadır. Bu tarih, toplumsal cinsiyet eşitliği kavramının uluslararası alanda daha geniş kabul görmeye başladığı bir dönüm noktası olarak kabul edilmektedir⁴.

Toplumsal cinsiyet rolleri, kişilere doğdukları anda cinsiyetleri ile birlikte yüklenen toplumsal davranış biçimlerini ve toplumun cinsiyete

¹ Hanife Akgül, "X, Y ve Z Kuşağı Bireylerinin Toplumsal Cinsiyet Rollerine İlişkin Tutumlarının İncelenmesi" (2022) 4(1) Uluslararası Eğitim Spektrumu Dergisi 31, 32

² Meltem Demirgöz Bal, "Toplumsal Cinsiyet Eşitsizliğine Genel Bakış" (2014) 1(1) Kadın Sağlığı Hemşireliği Dergisi 15, 15

³ Yıldız Ecevit, Toplumsal Cinsiyet Eşitliğinin Temel Kavramları (Ceid Yayınları 2021) 9

⁴ United Nations, "Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination Against Women" (United Nations, 1979) <<https://www.ohchr.org/en/instruments-mechanisms/instruments/convention-elimination-all-forms-discrimination-against-women>> erişim tarihi 3 Nisan 2025

yüklediği anlam ve değerlerini kapsamaktadır⁵. Diğer bir tanıma göre toplumsal cinsiyet, erkek ve kadın arasındaki toplumsal nitelikteki normları ve kültürel olarak belirlenen farklılıkları göstermektedir. Kişilerin toplumsal cinsiyetleri, sadece doğal ve biyolojik olarak değil, aynı zamanda kalıp yargılar ve normlar tarafından dayatılan rolleri ve özellikleri de kapsamaktadır. Kadın ve erkek için inşa edilen toplumsal rollerin, davranışların ve özelliklerin tamamını ifade eden toplumsal cinsiyet kavramı zamana ve kültürel yapıya göre değişmektedir⁶. Toplumsal cinsiyet eşitliği, erkek ve kadınların eşit statüden yararlanabilmelerini, kanun ve politikalar tarafından getirilen kısıtlama ve sınırlamalar olmaksızın insan haklarını tam olarak gerçekleştirmeyi, kamusal mal ve hizmetlere erişebilmeyi ve eşit hak, imkân ve fırsatlara sahip olabilmeyi ifade etmektedir⁷. Toplumsal cinsiyet eşitliği insanların; hak ve sorumluluklarının, sosyal statü ve kaynaklara erişiminin kişilerin erkek ya da kadın olmasına bağlı olarak değişmemesi gerektiğini ileri sürmekle birlikte erkek ve kadınların cinsiyet rollerine ilişkin önyargılar ile bunların oluşturduğu sınırlamalar olmaksızın kişisel yeteneklerini geliştirebilmeleri ve yaşam tercihlerini özgürce yapabilmelerini savunmaktadır.

Toplumsal cinsiyet eşitsizliği ise kadın haklarının; ekonomik, siyasi, kültürel, sosyal ve medeni alanlarda tanınmasının ve kullanılmasının engellenmesi ya da ortadan kaldırılması ve cinsiyete dayalı ayrımcılık veya sınırlama yapılması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle toplumsal cinsiyet eşitsizliği, erkek ve kadına sosyal olarak tanımlanan roller gereği fırsat, hak ve kaynak kullanımında cinsiyetler arasında ayrımcılık yapılmasını ifade etmektedir. Yapılan bu tür ayrımcılık ve hak mahrumiyetleri, kadınların ekonomik, politik, sosyal ve kültürel alanlar başta olmak üzere birçok farklı alandaki insan hakları ve temel özgürlüklerin tanınmasını, yararlanılmasını ve kullanılmasını engellemektedir. Yapılan bu ayrımcılıklar nedeniyle kadınlar; gelir, eğitim, toplumsal statü ve istihdam gibi birçok temel alanda olumsuzluklarla karşı karşıya kalmakta-

⁵ Amy Blackstone, “Gender Roles and Society” in Julia R. Miller, Richard M. Lerner and Lawrence B. Schiamberg (eds.), *Human Ecology: An Encyclopedia of Children, Families, Communities and Environments* (Orono: DigitalCommons@UMaine 2003) 336

⁶ UNDP, “Toplumsal Cinsiyete Duyarlı İletişim Rehberi” (UNDP, 2021) <<https://www.undp.org/tr/turkiye/publications/toplumsal-cinsiyete-duyarli-iletisim-rehberi>> erişim tarihi 14 Nisan 2025

⁷ UN Women, “Guidance Note: Gender Mainstreaming in Development Programming” (Un Women, 2014) <https://unsdg.un.org/sites/default/files/gender-mainstreaming-issuesbrief-en-pdf.pdf> erişim tarihi 17 Nisan 2025

dırlar⁸. Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı'na (UNDP) göre toplumsal cinsiyet eşitsizliği insani kalkınmayı olumsuz etkileyen en önemli faktörlerden birisidir. Bu kapsamda 1990 sonrasında kadınların insani kalkınmaları adına birçok önemli adım atılmasına rağmen henüz cinsiyet eşitliği elde edilememiştir. Özellikle kadınların karşılaştıkları dezavantajlar eşitsizliğin temelini-oluşturmaktadır. Kadınlar çoğu zaman eğitim, sağlık, siyasi temsil ve işgücü piyasası gibi temel birçok alanda ayrımcılığa maruz kalmakta ve özgürce seçim yapamayarak yeteneklerini geliştirememektedirler⁹. Bu durum, ülkelerin kalkınma süreçlerinde ciddi bir dezavantaj oluşturmaktadır. Türkiye, sahip olduğu mevcut kaynakları etkin ve verimli biçimde kullanarak ekonomik kalkınmayı önceleyen ülkelerden birisidir. Dolayısıyla bir sonraki başlıkta, Türkiye'de kadının toplumsal ve ekonomik yaşamdaki konumu, Küresel Cinsiyet Uçurumu Endeksi kapsamında incelenecektir.

2. Kadının Toplumsal ve Ekonomik Yaşamdaki Konumunun İncelenmesi

Ülkelerin kalkınma süreçlerinde sahip olduğu kaynakları mümkün olabildiğince üretime dâhil edebilmesi oldukça önemlidir. Üretim sürecindeki kaynaklardan kuşkusuz en önemlisi emektir. Emek faktörünün üretime dâhil edilmesi noktasında ülkelerin genellikle cinsiyet açısından problemler yaşadığı ifade edilebilir. Bu nedenle özellikle kadının üretim sürecine katkısının her bağlamda güçlendirilmesi için gerek küresel gerekse ulusal boyutta önemli adımlar atılmaktadır. Bu kapsamda WEF tarafından yayımlanan “*Küresel Cinsiyet Uçurumu Raporu*” ve T.C. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı (ASHB), Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü (KSGM) tarafından ilan edilen “*Kadının Güçlenmesi Strateji Belgesi ve Eylem Planı*” ortak temeller üzerine odaklanmakta ve kadının güçlendirilmesi hususunda çeşitli alanlara vurgu yapmaktadır¹⁰:

⁸ Demirgöz Bal (n 2) 15-16

⁹ UNDP, “Human Development Report” (UNDP, 2016). <<https://hdr.undp.org/system/files/documents/2016humandevlopmentreport1.pdf>> erişim tarihi 18 Nisan 2025

¹⁰ T.C. A.S.H.B., “Kadının Güçlenmesi Strateji Belgesi ve Eylem Planı (2018–2023)” (T.C. A.S.H.B., 2018) <<https://www.aile.gov.tr/ksgm/ulusal-eylem-planlari/kadinin-guclenmesi-strateji-belgesi-ve-eylem-planı-2018-2023/>> erişim tarihi 28 Nisan 2025; WEF, “Küresel Cinsiyet Uçurumu Raporu” (WEF, 2024) <https://www3.weforum.org/docs/WEF_GGGR_2024.pdf> erişim tarihi 30 Nisan 2025

Şekil 1: Küresel Cinsiyet Uçurumu Endeksinin Alt Bileşenleri

Kaynak: WEF, “Küresel Cinsiyet Uçurumu Raporu” (WEF, 2024) <https://www3.weforum.org/docs/WEF_GGGR_2024.pdf> erişim tarihi 5 Nisan 2025

Bu çerçevede, ülkelerin toplumsal cinsiyet eşitsizliği düzeylerinin tespiti açısından temel bileşenlerin incelenmesi büyük önem taşımaktadır. Kadının güçlendirilmesi için önemli noktalar olarak ifade edilen ekonomik katılım (istihdam), eğitim, sağlık ve politik temsil bağlamında Türkiye’de kadınların konumunun 2000’li yıllardan günümüze değişimi sonraki bölümde detaylı olarak ele alınmaktadır.

2.1. Kadının Ekonomik Katılımdaki (İstihdam) Konumu

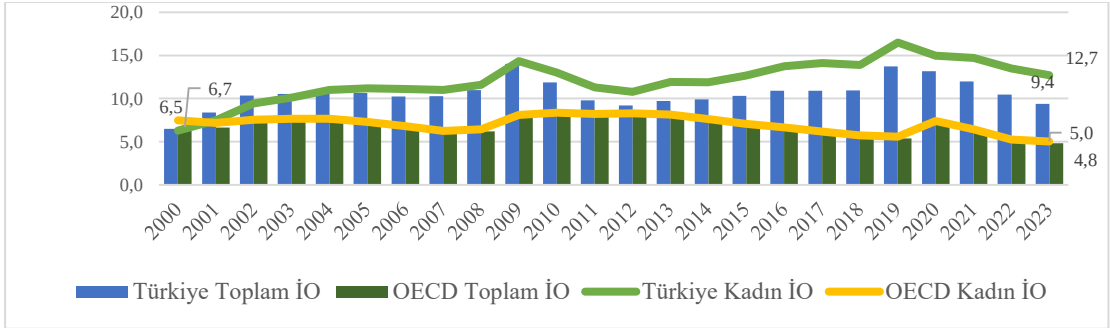
Küresel ölçekte iş gücüne katılımı cinsiyetler arası önemli farklar söz konusudur. Bu farkların kapatılması, ekonomiler açısından önemli kazanımlar sağlayabilir. Birçok araştırmada, kadın istihdamındaki artışın ekonomik büyüme üzerinde pozitif etkiler yaratabileceği ortaya konulmaktadır. Örneğin Halim vd. (2023) çalışmalarında, cinsiyetler arası farkların kapatılmasının kişi başına düşen GSYH’de ortalama %20’lik bir artış sağlayabileceğini ifade etmektedirler¹¹. Sayeh vd. (2023), yükselen ve gelişmekte olan ekonomilerin, kadınların işgücüne katılım oranını %5,9 puan artırarak önümüzdeki birkaç yıl içinde GSYH’yi yaklaşık % 8 artırabileceğini tahmin etmişlerdir¹². Bu çalışmalar, kadınların iş gücü-

¹¹ Daniel Halim, Michael B. O’Sullivan and Abhilasha Sahay, “Increasing Female Labor Force Participation” (World Bank Group, 2023) <<http://hdl.handle.net/10986/39435>> erişim tarihi 12 Nisan 2025

¹² Antoinette M. Sayeh, Alejandro Badel and Rishi Goyal, “Countries That Close Gender Gaps See Substantial Growth Returns” (IMF, 2023) <<https://www.imf.org/en/Blogs/Articles/2023/09/27/countries-that-close-gender-gaps-see-substantial-growth-returns>> erişim tarihi 14 Nisan 2025

ne daha fazla katılımının hem verimlilik artışı sağladığını hem de genel ekonomik performansı iyileştirdiğini göstermektedir. Çünkü kadınların ekonomik olarak güçlendirilmesi; gelir eşitliğini artırarak toplumsal refahın daha adil paylaşılmasına katkı sunabilir ve ekonomik çeşitliliği teşvik edebilir. Birleşmiş Milletler Toplumsal Cinsiyet Eşitliği ve Kadının Güçlendirilmesi Birimi (UN Women) ise toplumsal cinsiyet eşitsizliğinin ortadan kaldırılmasının, küresel ekonomiye 7 trilyon dolar düzeyinde bir katkı sunabileceğini tahmin etmiştir¹³. Bu da kadınların ekonomik hayata tam katılımının sadece bireysel değil, küresel düzeyde de önemli bir güce sahip olduğunu ortaya koymaktadır. WEF'in *Küresel Cinsiyet Uçurumu Raporu*'na (2024) göre Türkiye, kadınların işgücüne katılımı oranında 146 ülke arasında 133. sırada yer almaktadır. Bu noktada, Türkiye'de kadının ekonomik hayata katılım düzeyinin, diğer bir deyişle istihdamdaki yerinin açık bir şekilde ortaya konulması, bu alanda alınacak önlemlerin belirlenmesi açısından oldukça önemlidir.

Grafik 1: OECD ve Türkiye’de İşsizlik Oranı (Toplam ve Kadın) (2000-2023)



Kaynak: World Bank, (World Bank, 2025) <<https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators#>> erişim tarihi 5 Nisan 2025

Grafik 1'e göre, Türkiye'nin toplam işsizlik oranı 2000 yılında %6,5 seviyesinde iken 2023 yılı itibarıyla %9,4'e yükselmiştir. İncelenen dönemde, özellikle 2008 küresel ekonomik krizinin ardından işsizlik oranlarının %14 seviyelerine kadar çıktığı dikkat çekmektedir. Ayrıca,

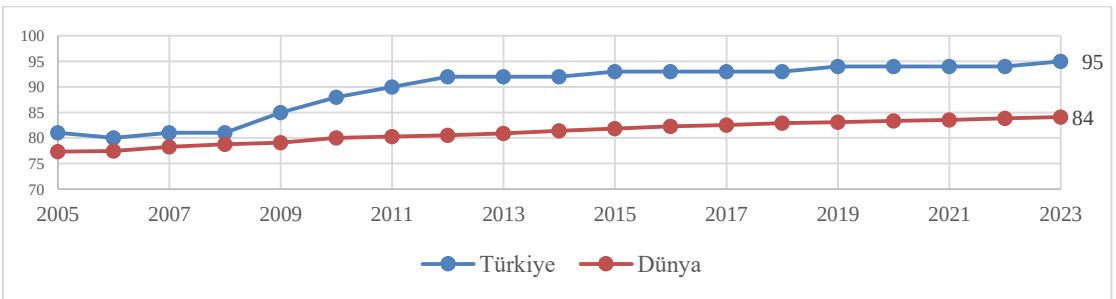
¹³ UN Women, "Facts and Figures: Economic Empowerment" (UN Women, 2025) <<https://www.unwomen.org/en/what-we-do/economic-empowerment/facts-and-figures>> erişim tarihi 2 Mayıs 2025

pandemi dönemi ve öncesinde dünya ekonomisinde yaşanan daralma nedeniyle 2019-2022 yılları arasında işsizlik oranlarında belirgin bir artış kaydedilmiştir. OECD ülkeleri bağlamında değerlendirildiğinde ise, 2000 yılında Türkiye ile benzer seviyelerde olan işsizlik oranının 2023 yılı itibarıyla %4,8'e gerilediği görülmektedir. Bu durum, Türkiye'nin işsizlik oranının dönem başında OECD ortalamasının altında olmasına karşın, dönem sonunda bu ortalamanın neredeyse iki katına çıktığını göstermesi bakımından önemlidir. Kadın işsizliği açısından da benzer şekilde olumsuz bir tablo ortaya çıkmaktadır. 2023 yılında OECD ülkelerinde kadın işsizlik oranı yaklaşık %5 seviyelerinde seyrederken, Türkiye'de bu oran %12,7 olarak gerçekleşmiştir. Bu durum, Türkiye'de kadın işsizliğinin ciddi boyutlara ulaştığını ve Türkiye'de kadın işsizlik oranının azaltılabilmesi için yapısal reformların hayata geçirilmesi gerektiğini göstermektedir¹⁴.

2.2. Kadının Eğitimdeki Konumu

Kadının eğitimdeki yeri, bir ülkenin sosyal gelişmişlik düzeyi, toplumsal cinsiyet eşitliği ve kalkınma kapasitesi hakkında doğrudan fikir veren önemli göstergelerden biridir. WEF'in *Küresel Cinsiyet Uçurumu Raporu*'na (2024) göre Türkiye, kadınların eğitim düzeyi açısından 146 ülke arasında 90. sırada yer almaktadır. Eğitim düzeyinin belirlenmesinde okuryazarlık oranı temel göstergeler arasında yer almaktadır.

Grafik 2: Dünya'da ve Türkiye'de Kadın Okuryazarlık Oranı (%)



Kaynak: World Bank, (World Bank, 2025) <<https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators#>> erişim tarihi 5 Nisan 2025

¹⁴ Yeter Uslu and Kevser Şahin, “Kadın İstihdamında Yıllara Göre Değişim ve Karşılaşılan Zorluklar: Türkiye ve OECD Perspektifi” (2024) (7 Kadın ve Aile) Şura Akademik Dergisi 87, 94

Grafik 2’ye bakıldığında, Türkiye’nin kadın okuryazarlık oranında dünya ortalamasına kıyasla dikkate değer bir ilerleme kaydettiği görülmektedir. 2000’li yılların başında birbirine oldukça yakın olan oranlar, zamanla Türkiye lehine belirgin biçimde farklılaşmıştır. 2023 yılı itibarıyla dünya genelinde kadın okuryazarlık oranı %84 düzeyindeyken, Türkiye’de bu oran %95’e ulaşarak küresel ortalamanın üzerine çıkmıştır. Bu durum, Türkiye’de kadınların eğitime erişimi konusunda son yıllarda atılan adımların etkisini yansıtmaktadır. 2000’li yıllarda Milli Eğitim Bakanlığı’nın (MEB), Birleşmiş Milletler Çocuklara Yardım Fonu (UNICEF), ILO ve Avrupa Birliği (AB) gibi uluslararası aktörlerle iş birliği içinde özellikle kız çocuklarının eğitime erişimini artırmaya yönelik çeşitli projeler ve kampanyalar hayata geçirmesi oldukça önemlidir. Bu çerçevede “Haydi Kızlar Okula”, “Temel Eğitime Destek Programı” ve “Eğitime %100 Destek Kampanyası” dikkat çeken uygulamalardandır. Diğer yandan, sivil toplum kuruluşları da eğitime erişimi destekleyici önemli çalışmalar gerçekleştirmiştir. “Çağdaş Türkiye’nin Çağdaş Kızları” “Anadolu’da Bir Kızım Var, Öğretmen Olacak” ve “Baba Beni Okula Gönder” bu çalışmalardan örneklerdir¹⁵.

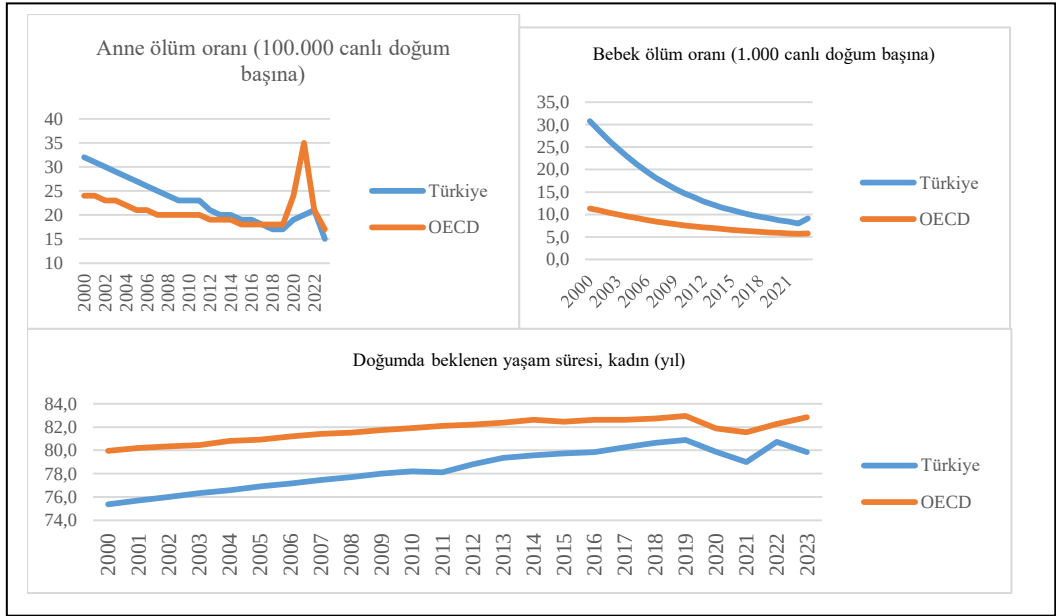
2.3. Kadının Sağlıktaki Konumu

Kadınların sağlıklı bir yaşam sürdürebilmesi, toplumsal cinsiyet eşitliğinin sağlanmasıyla doğrudan ilişkilidir. Nitekim toplumsal cinsiyet eşitsizliği, kadınların sağlık hizmetlerine erişiminden yaşam kalitelerine kadar pek çok alanı olumsuz etkileyebilmektedir. WEF’in *Küresel Cinsiyet Uçurumu Raporu*’na (2024) göre Türkiye, kadınların sağlık düzeyi durumunda 146 ülke arasında 98. sırada yer almaktadır. Kadınların sağlığı için gerçekleştirilen yatırımlar kadınların dolayısıyla da toplumun refah düzeyinin artmasını sağlayacaktır. Kadın sağlığına ilişkin önemli göstergeler arasında “doğumda anne ve bebek ölüm oranları” ile “doğumda beklenen yaşam süresi” göstergesi sayılabilmektedir.

¹⁵ Tuba Çameli, “Kız Çocukların İlköğretime Erişiminde Türkiye’den Örnekler”

(Anne Çocuk Eğitim Vakfı Yayınları, 2008) <https://www.acev.org/wp-content/uploads/2017/11/kiz_cocuklarin_ilkogretiminde_turkiye_den_ornekler.pdf> erişim tarihi 5 Mayıs 2025

Grafik 3: OECD ve Türkiye’de Anne ve Bebek Ölüm Oranı ile Doğumda Beklenen Yaşam Süresi (Kadın)



Kaynak: World Bank, (World Bank, 2025) <<https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators> #> erişim tarihi 5 Nisan 2025

Grafik 3’te OECD ve Türkiye’de doğumda anne ve bebek ölüm oranları incelendiğinde Türkiye’nin önemli aşamalar kaydettiği, doğumda anne ölüm oranlarında OECD ortalamasının altına düşmeyi başardığı; doğumda bebek ölüm oranlarında ise OECD ortalamasına yaklaştığı görülmektedir. Ayrıca kadınların doğumda beklenen yaşam süresi açısından Türkiye OECD ortalamasına yakın seyretmektedir. Her üç veri için 2000 yılından bu yana yaşanan olumlu gelişmeler Türkiye’de kadının sağlıktaki konumunun giderek güçlendiğini göstermektedir. Nitekim Sağlık Bakanlığı’nın yürütmüş olduğu çok sayıda çalışma özellikle doğumda anne ve bebek ölüm oranlarının azaltılmasında önemli rol oynamaktadır. Bu çalışmalar özellikle gebelik, doğum ve doğum sonrası hizmetlerin standartlaştırılmasına odaklanmaktadır. Bu kapsamda, “Doğum Öncesi Bakım Yönetim Rehberi” ve “Yüksek Riskli Gebelikler Bakım Rehberi” ile gebelik takip süreçleri düzenlenmiş, “Gebe Bilgilen-

dirme Sınıfı Programı” ile gebelere yönelik eğitimler yaygınlaştırılmıştır. “*Anne Dostu Hastane Programı*” ile kadınların güvenli koşullarda doğum yapmaları desteklenmiş, doğum sonrası dönemde ise “*Doğum Sonu Bakım Programı*” kapsamında lohusa izlemleri yürütülmüştür. Ayrıca, “*Anne Ölümlerini İzleme ve Önleme Programı*” ile her ilde oluşturulan birimler aracılığıyla anne ölümleri izlenmekte, önlenabilir nedenler belirlenerek müdahale edilmesi sağlanmaktadır. Bu politikalar, kadın sağlığının korunmasına yönelik önemli adımlar arasında yer almaktadır¹⁶. Ayrıca erken doğum, yenidoğan bakımı ve aşı programları gibi sağlık hizmetlerinin güçlendirilmesi, Türkiye’nin bebek ölüm oranlarını OECD ortalamalarına yakın bir seviyeye çekmesini sağlamıştır¹⁷. Sağlıkta yaşanan bu iyileşmeler, kadınların sağlık göstergelerinde olumlu değişimler yaratmış dolayısıyla kadınların yaşam süresi ve yaşam kalitesinde de anlamlı artışlar sağlamıştır. Sağlık hizmetlerine erişimin artırılması, erken tanı ve tedavi süreçlerinin etkinliğini yükseltmiş; anne ölüm oranlarının düşmesine ve kronik hastalıkların daha iyi yönetilmesine katkı sunmuştur. Dolayısıyla Türkiye’de kadınların yaşam beklentisi uygulanan sağlık politikaları ve hizmet sunumundaki gelişmelerle bağlantılı olarak artmıştır¹⁸. Bu bağlamda cinsiyet odaklı sağlık politikalarının geliştirilmesinin ve sürdürülmesinin, toplumsal sağlığın ve refahın artırılmasında kritik bir rol oynadığı söylenebilir.

2.4. Kadının Politik Temsildeki Konumu

Kadının politik alanda temsili, toplumsal cinsiyet eşitliği ve demokratik süreçlerin sağlanması adına büyük önem taşımaktadır. Çünkü kadınların siyaset alanında var olması, karar alma mekanizmalarında çeşitliliği artırarak daha etkin yönetimlerin oluşmasını sağlayabilecektir. Cumhuriyet’in ilanı ile birlikte, Türkiye’de kadınların siyasal hayata katılımını artırmak amacıyla önemli reformlar gerçekleştirilmiş ve 1934

¹⁶ Kevser İlçioğlu, Nurgül Keser and Nursan Çınar, “Ülkemizde Kadın Sağlığı ve Etkileyen Faktörler” (2017) 3(3) Journal of Human Rhythm 112, 118

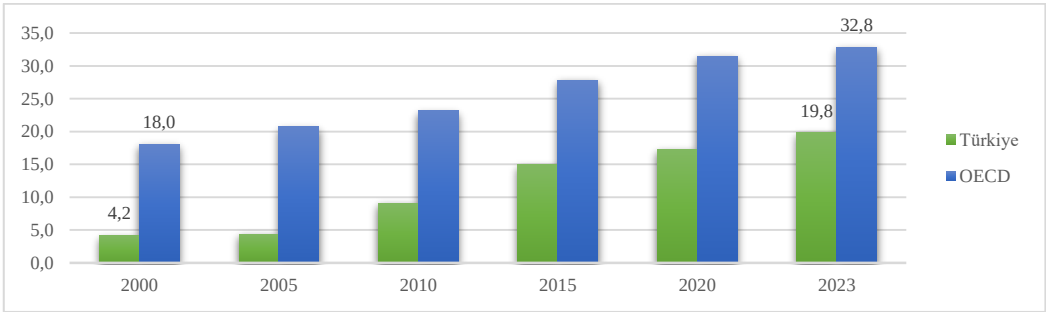
¹⁷ T.C. Sağlık Bakanlığı, “Türkiye Sağlıkta Dönüşüm Programı İlerleme Raporu”, (T.C. Sağlık Bakanlığı, 2008) <<https://ekutuphane.saglik.gov.tr/Ekutuphane/kitaplar/turkiyeSDP.pdf>> erişim tarihi 8 Mayıs 2025;

OECD, “Health at a Glance 2023” (OECD, 2023a) <https://www.oecd.org/en/publications/health-at-a-glance-2023_7a7afb35-en/full-report/maternal-and-infant-mortality_ea6903ca.html> erişim tarihi 8 Mayıs 2025

¹⁸ Büşra Tekin, “Kadınların Sağlık Hizmetlerine Erişimi: Etkileyici Faktörler ve Bölgesel Farklılıklar” (2024) (7 Kadın ve Aile) Şura Akademi Dergisi 111, 115-119

yılında kadınlara seçme ve seçilme hakkı tanınmıştır. Tarihsel süreçte kadınların siyasal hayata katılımına yönelik gerçekleştirilen çeşitli reformlara rağmen, günümüzde hâlen kadınların siyasal temsil düzeyleri yeterli seviyede değildir¹⁹. WEF'in *Küresel Cinsiyet Uçurumu Raporu*'na (2024) göre Türkiye, kadınların politik temsildeki konumunda 146 ülke arasında 114. sırada yer almaktadır.

Grafik 4: Kadın Milletvekili Oranı



Kaynak: World Bank, (World Bank, 2025) <<https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators#>> erişim tarihi 5 Nisan 2025

Grafik 4 incelendiğinde, Türkiye’de kadın milletvekili oranının OECD ülkelerine kıyasla daha düşük seviyelerde olduğu görülmektedir. 2000 yılında Türkiye’de kadın milletvekili oranı yaklaşık %4 civarındayken, OECD ortalaması %18 seviyelerindedir. 2023 verilerine göre ise Türkiye’de bu oran %20’ye yaklaşmış, ancak OECD ortalaması %33 düzeyinde gerçekleşmiştir. Bu durum, Türkiye’nin kadınların parlamentodaki temsili konusunda ilerleme kaydettiğini göstermesine rağmen, OECD ülkeleriyle kıyaslandığında hâlen geride olduğunu ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, kadınlara siyasal alanda eşit fırsatlar sunulması ve ayrımcılığı önleyici düzenlemelerin hayata geçirilmesi için kurumsal mekanizmaların etkin şekilde işletilmesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, sivil toplumun güçlendirilmesi ve sivil toplum örgütlerinin kadınların siyasete katılımını destekleyecek politikaların oluşturulma-

¹⁹ Ceren Avcil, “Türkiye’de Kadınların Siyasal Katılımda Konumu” in Zeynep B. Dalaman (ed.), *Küreselleşen Dünyada Kadın ve Siyaset II*. Society and Politics Series: 8 (Transnational Press London 2021) 49

sında yer alması önem kazanmaktadır. Bu noktada siyasi partilerin kadın adayların temsiliyetini artırmak amacıyla kota ve teşvik uygulamalarını benimsemeleri de kadınların siyasal katılımını kolaylaştıracak adımlar arasında sayılmaktadır²⁰.

Türkiye’de kadınların siyasal temsiline ilişkin yetersizliğin arkasında birçok toplumsal ve kurumsal dinamik yatmaktadır. Geleneksel ataerkil yapının devam etmesi, siyasetin erkeklerin ağırlıkta olduğu bir alan olarak kalmasına yol açmakta ve bu durum kadınların siyasal sürece katılımını zorlaştırmaktadır. Siyasi partilerde karar alma mekanizmalarının çoğunlukla erkekler tarafından şekillendirilmesi ve kadın adaylara yönelik kota uygulamalarının ya yetersiz kalması ya da etkin şekilde uygulanmaması kadınların temsil oranlarını olumsuz etkilemektedir. Bunun yanı sıra kadınların eğitim ve liderlik fırsatlarına erişimde yaşadıkları eşitsizlikler ile ekonomik bağımsızlıklarının sınırlı oluşu, siyasal katılımlarını zorlaştıran diğer önemli etkenlerdir²¹. Bu doğrultuda Türkiye’de kadınların siyasal alanda daha etkin ve güçlü bir şekilde yer alabilmelerinin, ancak toplumsal cinsiyet eşitliğini esas alan yapısal reformların hayata geçirilmesiyle mümkün olabileceği ifade edilebilir. Toplumsal cinsiyet eşitliğini önceleyen politikaların etkinliğinin artırılmasında yasal düzenlemelerin yanı sıra kamu kaynaklarının tahsisi ve kullanımında toplumsal cinsiyet bakış açısının dâhil edilmesi önemlidir. Bu çerçevede çalışmanın devamında TCDB yaklaşımı ele alınacaktır.

3. Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme

Bütçe; ekonomik, sosyal ve siyasi ihtiyaçları karşılayabilmek için devletin uygulamada kullandığı maliye politikası aracıdır²². Diğer bir ifadeyle bütçe, devletin belli bir dönemdeki (genellikle bir yıl) gelir ve gider tahminlerini ve bunların uygulanmasına esas teşkil eden kuralları

²⁰ Hakan Alp, “Toplumsal Cinsiyet Rollerini Açısından Siyasal Hayatta Kadın Temsiliyeti ve 14 Mayıs 2023 Milletvekili Seçimleri Üzerine Bir Değerlendirme” (2023) 3(1) Anlambilim MTÜ Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi 203, 205

²¹ Zekiye Demir, “Kadınların Siyasete Katılımı ve Katılımı Artırmaya Yönelik Stratejiler” (2015) 1(2) KADEM Kadın Araştırmaları Dergisi 35, 38-40; Menekşe Şahin, Sevinç Özalp and Gökhan Boduroğlu, “Kadınların Siyasal Temsilde Yaşadıkları Sorunlar ve Engeller Üzerine Nitel Bir Araştırma” (2024) 8(2), Politik Ekonomik Kuram 402, 409-415

²² Emine Orhaner, Kamu Maliyesi (4th edn, Siyasal Kitabevi 2007) 34

gösteren belgedir²³. Bütçe açısından devletin yapılmasını öngördüğü faaliyetleri ve bunların yapılabilmesi için gerekli olan giderleri belirlemesinin yanı sıra bu giderleri nasıl karşılayacağını da bilinmesi gerekmektedir. Buradan hareketle devletin yapmakla yükümlü olduğu kamusal hizmetleri icra edebilmesi için bütçe hazırlaması gerekmektedir²⁴.

Bütçe, devletin politikalarını etkin bir şekilde yürütmesini sağlayan en önemli araçlardan biridir. Diğer bir ifadeyle devlet, gerek kamu harcamalarını gerçekleştirebilmek gerekse gelirleri temin edebilmek için bütçeye ihtiyaç duymaktadır. Ancak bunu cinsiyet ayrımı gözetmeksizin gerçekleştirmektedir. Bütçelerin hazırlanmasında cinsiyet ayrımının dikkate alınmaması ise kadın ve erkeklerin önceliklerinin, tercihlerinin ve ihtiyaçlarının dikkate alınmamasını ve beraberinde toplumsal eşitsizlikleri getirmektedir²⁵. Cinsiyet ayrımı dikkate alınmaksızın bir başka deyişle cinsiyet körü bir yaklaşımla hazırlanan bütçeler, kadın-erkek eşitsizliğini daha da derinleştirmektedir²⁶. Şöyle ki cinsiyet ayrımı yapılmaksızın hazırlanan bütçeler nedeniyle birçok ülkede kadınlar; kamusal hizmetlerden yeterli ölçüde faydalanma, eğitim hakkından mahrum kalmama, çalışma hayatına katılma ve karar alma süreçlerine dâhil olma gibi birçok alanda çeşitli güçlüklerle karşı karşıya kalarak eşitsizliklerle yüzleşebilmektedir. Bu noktada ise oluşan eşitsizliklerin bertaraf edilmesi amacıyla TCDB yaklaşımı geliştirilmiştir²⁷.

TCDB kavramı, kamu harcama ve gelirlerinin yetişkin veya çocuk fark etmeksizin kadın ve erkekler üzerindeki doğrudan veya dolaylı etkiyi belirlemeye imkân veren bir bütçeleme yaklaşımını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle TCDB yaklaşımının temeli, belirli bir bölgede yoksul durumdaki (yetişkin veya çocuk ayırt etmeksizin) kadın ve erkeklerin durumlarını değiştirmek amacıyla bütçelerin ve bunların temelini oluşturan nedenlerin doğasını değiştirmeyi amaçlayan politik müdahalelere

²³ M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner and Ahmet Kesik, *Bütçe Hukuku* (3rd edn, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 2011) 8

²⁴ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi* (22th edn, Gazi Kitabevi 2021) 344

²⁵ Metin Meriç, “Feminizme Mali Bakış (Cinsiyete Duyarlı Bütçeler)” (2007) 44(509) *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi* 58, 59

²⁶ Birol Erkan, Mehmet Şentürk, Yusuf Akbaş and Sadettin Paksoy “Dünyada ve Türkiye’de Sosyal Bütçeleme (Cinsiyete Duyarlı Bütçe Yaklaşımı)” (2012) 5(9) *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi* 85, 88

²⁷ Umut Tepekule, Pelin Mastar Özcan and Gül Kayalidere, “Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme: Türkiye Örneği” (2016) 5(7) *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi* 2316, 2319

dayanmaktadır²⁸. TCDB, cinsiyet farklılıklarına dayalı ayrımcılıkları ve eşitsizlikleri azaltmak için gerekli politikaları belirlemede kullanılan bir araç olarak, bütçe ve bütçe politikalarının kadınlar üzerindeki etkisinin sistematik olarak incelenmesine imkân veren bir uygulamadır²⁹. Diğer bir tanıma göre ise TCDB, bütçe sürecinin tüm aşamalarına cinsiyet perspektifinin dahil edilmesi ve cinsiyet eşitliğini teşvik etmek için kamu gelir ve harcamalarının yeniden yapılandırılmasını ifade etmektedir³⁰.

TCDB hükümetlerin cinsiyet uçurumunu kapatabilmek veya azaltabilmek için atmaları gereken adımları teşvik etmek, belirlemek ve finanse edebilmek için kullanabilecekleri önemli bir politika aracıdır. Burada kadınlara yönelik politikalar için ayrı bir bütçe oluşturulması amaçlanmamaktadır³¹. Bunun yerine hükümetin cinsiyet eşitliği hedefleriyle uyumlu olan bakanlık ve kurumlardan öneriler alınması sağlanmaktadır. Bu süreçte amaçlanan ise yeni politika önerilerinin cinsiyet eşitliğine ne ölçüde hizmet edeceğine ilişkin kanıtları güçlendirerek, bu bilgileri bütçe süreçlerinde kullanabilmektir³².

TCDB yaklaşımı, kamusal kaynakların cinsiyetler arasında eşit kullanımına dikkat çekmektedir. Bu yaklaşım, bir ülkedeki mevcut bütçe sürecinin planlama aşamasından başlayarak, hedeflerin belirlenmesi, belirlenen hedeflere yönelik kaynakların tahsis edilmesi ve belirlenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının değerlendirilmesi gibi aşamaların herhangi birisinde ya da hepsinde kullanılabilir. Ayrıca TCDB devletin sahip olduğu kamusal kaynakların ne kadarının kadınlara yönelik olarak

²⁸ Debbie Budlender, “Expectations Versus Realities in Gender- Responsive Budget Initiatives” (United Nations Research Institute For Social Development, 2004) <<https://gender-financing.unwomen.org/en/resources/e/x/p/expectations-versus-realities-in-gender-responsive-budget-initiatives>> erişim tarihi 10 Mayıs 2025

²⁹ Harun Cansız, Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Yaklaşımı ve Türkiye’ye İlişkin Öneriler (Gazi Kitabevi 2009) 7

³⁰ Ronnie Downes, Lisa von Trapp and Scherie Nicol, “Gender Budgeting in OECD Countries” (OECD, 2017) <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/12/oecd-journal-on-budgeting-volume-2017-issue-1_g1g7a8f5/budget-v17-1-en.pdf> erişim tarihi 12 Mayıs 2025

³¹ Marilyn M. Rubin and John R. Bartle, “Debate: Gender Responsive Budgeting—Moving Toward Equity for Women and Men” (2021) 41(7) Public Money & Management 502, 503

³² OECD, “Gender Equality in Australia: Strengthening Gender Considerations in Policy and Budget Decisions” (OECD, 2023b) <https://www.oecd.org/en/publications/gender-equality-in-australia_54c8b400-en/full-report.html> erişim tarihi 15 Mayıs 2025

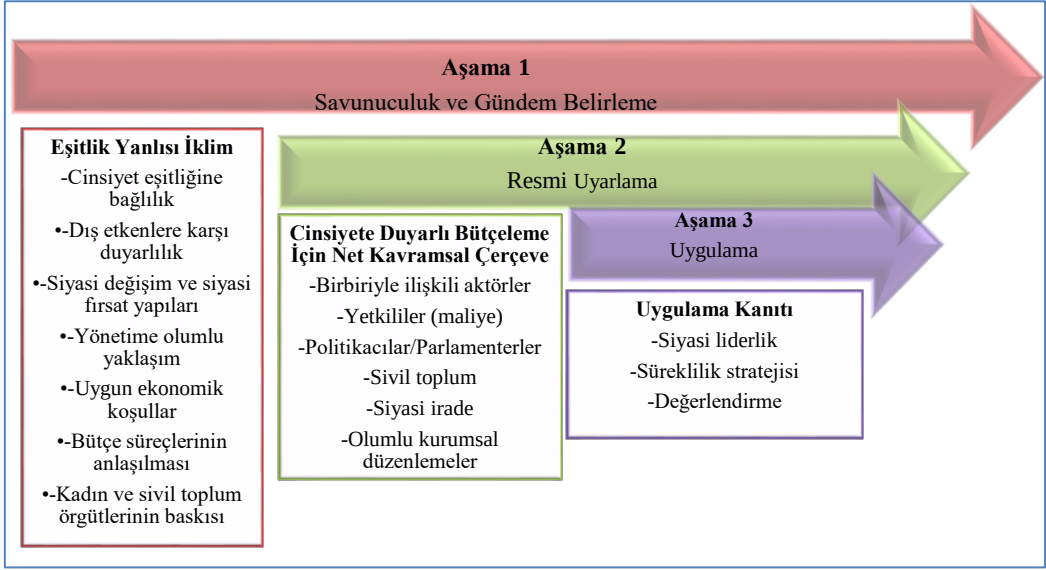
kullanıldığının tespit edilebilmesi açısından önemli bir politika aracıdır³³. TCDB ile bütçenin toplumsal cinsiyet temelinde değerlendirilmesi, bütçe sürecinin her aşamasında toplumsal cinsiyet anlayışının yerleştirilmesi ile kamu gelir ve harcamalarının toplumsal cinsiyet eşitliğini sağlayabilmek amacıyla yeniden yapılandırılması sağlanabilecektir³⁴. TCDB yaklaşımı kadınlar veya erkekler için ayrı bütçelerin yapılmasından ziyade bütçenin hazırlanırken kadın veya erkekler üzerindeki etkilerinin dikkate alınması, toplumsal cinsiyet eşitliği temelinde bütçenin bilinçli bir şekilde hazırlanması ve kamusal kaynakların ihtiyaçlar doğrultusunda dağıtılması esasına dayanmaktadır. Dolayısıyla TCDB yaklaşımı ile kadın ve erkeklerin sosyal rolleri, beklentileri ve sorumlulukları dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda söz konusu yaklaşım; bir toplumda cinsiyet eşitliğinin sağlanması, toplumsal gelişimin hızlanması, verimlilik ve çıktı miktarının artması gibi önemli gelişmelere kapı aralamaktadır³⁵.

Şekil 2: Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Yaklaşımının Kavramsal ve Kuramsal Kökenleri

³³ Kamil Tüğen and Ahmet Özen, “Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Anlayışı” (2008) 154 Maliye Dergisi 1, 2

³⁴ The Council of Europe, “Gender Budgeting” (The Council of Europe, 2005) <<https://rm.coe.int/1680596143>> erişim tarihi 15 Mayıs 2025

³⁵ UNICEF, “The State Of The World’s Children 2007” (UNICEF, 2006) <<https://www.unicef.org/media/84811/file/SOWC-2007.pdf>> erişim tarihi 16 Mayıs 2025

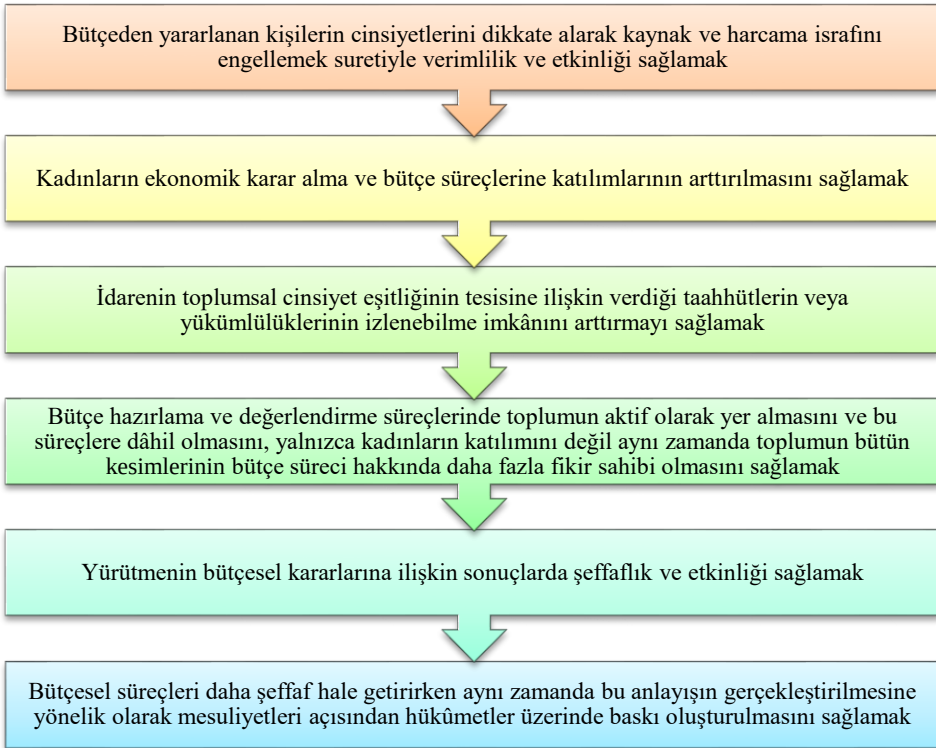


Kaynak: O'Hagan, 2018'den yararlanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 2'de, TCDB yaklaşımının kavramsal ve kuramsal kökenleri gösterilmektedir. TCDB; “savunuculuk ve gündem belirleme”, “resmi uyarlama” ve “uygulama” olmak üzere toplam üç aşamadan oluşmaktadır. Savunuculuk ve gündem belirleme aşamasında (birinci aşama) öncelikle o ülkede veya bölgedeki eşitlik yanlısı iklimin olması üzerinde durulmaktadır. Bu kapsamda ülkedeki siyasi yapının olumlu tutumu, kadın ve sivil toplum kuruluşlarının eşitlik yanlısı baskısı ve bu sürecin bütçeye uyarlanmasına ilişkin bilincin oluşması birinci aşama için önemlidir. Resmi uyarlama aşamasında (ikinci aşama) birinci aşamadaki gelişmelerle birlikte politikacıların, sivil toplum kuruluşlarının ve siyasi iradenin gündemine yerleşen cinsiyete duyarlı bütçelemeye ilişkin kurumsal düzenlemeler gerçekleştirilmektedir. Uygulama aşamasında (üçüncü aşamada) ise ilk iki aşamadaki gelişmelerin bir sonucu olarak cinsiyete duyarlı bütçeleme anlayışı çerçevesinde politikalar hayata geçirilmektedir. Uygulanan politikaların süreklilik kazanması ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesiyle birlikte ülkede veya bölgede eşitlikçi iklimin yerleşmesi mümkün hale gelebilmekte ve toplumsal cinsiyet eşitliği açısından olumlu gelişmeler yaşanabilmektedir. TCDB yaklaşımının kuramsal kökenini özetlemek gerekirse; öncelikle o ülkede veya bölgede bu konu-

ya yönelik olumlu beklentinin oluşması, sonrasında siyasi aktörlerin ve sivil toplum kuruluşlarının konuyu benimseyerek harekete geçmek istemesi ve son olarak bütçeleme anlayışının hayata geçirilerek sonuçların değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu anlamda, ülkedeki siyasi otorite, sivil toplum kuruluşları ve politikacıların toplumsal cinsiyet eşitliğinin sağlanması konusunda istekli olmaları sürecin başlaması açısından büyük önem taşımaktadır.

Şekil 3: Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçelemenin Amaçları



Kaynak: European Women's Lobby, 2004'ten yararlanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 3'te, TCDB yaklaşımının amaçları gösterilmektedir. TCDB yaklaşımı bütçe süreçlerine kadın ve erkek ayrımı yapılmaksızın herkesin dâhil edilmesi gerektiği esasına dayanmaktadır. Burada kadın ve erkek arasında pozitif bir ayrımcılıktan ziyade kadın ve erkeklerin toplum-

sal açıdan (rol, beklenti, sorumluluk vb.) aralarındaki farklılıkların göz ardı edilmemesi gerektiği anlayışı hâkimdir. TCDB ile hükümetlerin cinsiyet eşitliğini sağlamak adına gerekli olan yatırımlara öncelik verebilmesi mümkün olabilecektir. Nitekim bu anlayış; kaynak tahsisinin etkin yapılabilmesine, cinsiyet uçurumlarının kapatılabilmesine ve bütçenin nüfusun farklı grupları üzerindeki etkisine ilişkin şeffaflığın sağlanmasına yardımcı olabilmektedir³⁶.

Zira günümüzde kadınların erkeklere göre sosyal, politik ve ekonomik alanda çeşitli eşitsizliklerle karşı karşıya kaldığı ve buna bağlı olarak dezavantajlı durumda olduğu bilinmektedir. Bu noktada söz konusu eşitsizliklerin giderilebilmesi ve kamusal hizmetlerde etkinliğin sağlanabilmesi için TCDB yaklaşımı ön plana çıkmaktadır³⁷. Bu bağlamda devletlerin toplumsal eşitliği pratik olarak hayata geçirebilmesi için bütçelerini bu anlayış çerçevesinde hazırlaması gerekmektedir. Özellikle kamu idarelerinin kamusal kaynakları kullanırken, toplumsal cinsiyet eşitliğini dikkate alıp almadığının sorgulanması, daha eşit toplum idealine ulaşılabilmesi açısından önemlidir³⁸. Bu bakımdan TCDB, kurumsal değişimi odak noktasına alarak siyasi kurumlar, politikalar ve bütçe süreçleri içinde kaynakların toplanması ve tahsisi süreçlerini değiştirerek cinsiyet eşitliği açısından daha adil sonuçlar elde etmeyi amaçlamaktadır³⁹.

4. Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçelemeye İlişkin Ülke Uygulamaları

1980'lerden sonra cinsiyet eşitliği yönündeki hareket küresel ölçekte birçok ülkede ivme kazanmıştır. Bu kapsamda kadın ve erkek eşitliğinin sürdürülebilir ekonomik büyüme ve sosyal kalkınma için gerekli olduğu bilinciyle, cinsiyet eşitliğinin teşvik edilmesi kamuoyunun gün-

³⁶ OECD, “2023b” (n 32)

³⁷ Janet G. Stotsky, “Gender and Its Relevance to Macroeconomic Policy: A Survey” (International Monetary Fund, 2006) <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06233.pdf>> erişim tarihi 17 Mayıs 2025

³⁸ European Women’s Lobby, “Gender Budgeting” (European Women’s Lobby, 2004) <https://womenlobby.org/wp-content/uploads/2004/02/ewl_gender_budgeting_publication_2004_en.pdf> erişim tarihi 20 Mayıs 2025

³⁹ Angela O’Hagan, “Conceptual and Institutional Origins of Gender Budgeting” Angela O’Hagan and Elisabeth Klatzer (eds.), Gender Budgeting in Europe Developments and Challenges (Palgrave Macmillan 2018) 19

demine oturmuştur⁴⁰. Söz konusu eşitliğin sağlanabilmesinde hükümetler tarafından kullanılabilecek bir araç olarak TCDB o dönem yeni bir bakış açısı olarak adlandırılmış ve 60'ın üzerinde ülke söz konusu bakış açısını benimseyerek TCDB'yi uygulamaya karar vermiştir⁴¹. Bu konuda 1980'li yıllarda ilk adım Avustralya'da federal düzeyde gerçekleştirilen uygulamalarla atılmıştır⁴². TCDB'nin ilk uygulaması olan Avustralya'da cinsiyetçi bütçelemenin temel taşı Kadın Bütçe Beyanı'dır. Kapsamlı bir şekilde hazırlanan beyan, cinsiyet eşitliği ve bütçedeki programların cinsiyet üzerindeki etkilerinin gelişimine odaklanmakta ve bazı cinsiyet eşitliği göstergeleri aracılığıyla Ulusal Kadın Gündemi'nde belirtilen hedeflere ilişkin gelişmeleri raporlamakta ve cinsiyet perspektifinden gelirlerin artırılması ve vergilendirme analizlerini içermektedir⁴³. 1985-1993 yılları arasında tüm eyalet ve bölgelerinde uygulanan beyan, sonraki yıllarda bürokrasi içindeki bir uygulamaya dönüşmüş ve kadının güçlendirilmesiyle çok ilgili olmadığı konusunda görüşler ileri sürülmüştür. 2014 yılında yayınlanmasına son verilen beyanın yerine Avustralya Kadınları Ulusal Vakfı (NFAW) tarafından gelir ve gider önlemlerinin cinsiyet eşitliği üzerindeki etkisini analiz eden Bütçeye Cinsiyet Bakış Açısı adlı bir yayın çıkarılmaya başlanmıştır⁴⁴.

İsveç'te bütçe, cinsiyet eşitliğinin sağlanabilmesi için bir politika aracı olarak benimsenmekte ve 1994 yılı itibarıyla her yıl bütçe teklifine ek olarak ekonomik kaynakların erkek ve kadınlar arasında nasıl dağıldığına ilişkin rapor hazırlanmaktadır⁴⁵. Güney Afrika'da 1995 yılında hükümetin önderlik ettiği ve kamu idarelerinin katıldığı, bakanlık bütçelerinin kadınlar üzerindeki etkisini araştırmak amacıyla geliştirilen proje

⁴⁰ Marilyn M. Rubin and John R. Bartle, "Integrating Gender into Government Budgets: A New Perspective" (2005) 65(3) Public Administration Review 259, 259

⁴¹ Susana Jorge and Liliana Pimentel, "Debate: On the "Why" of Gender Budgeting" (2021) 41(7) Public Money & Management 504, 504

⁴² Stotsky (n 37) 24

⁴³ Rhonda Sharp and Ray Broomhill, "A Case Study of Gender Responsive Budgeting in Australia" (The Commonwealth, 2013) <<https://australianwomenshealth.org/wp-content/uploads/2023/11/apo-nid395001.pdf>> erişim tarihi 23 Mayıs 2025

⁴⁴ NFAW, "Gender Lens on the October 2022-23 Budget" (NFAW, 2022) <<https://nfaw.org/policy-papers/gender-lens-on-the-budget/gender-lens-on-theoctober-2022-23-budget/>> erişim tarihi 23 Mayıs 2025

⁴⁵ Anna Čurdová, "Gender Budgeting" (The Council of Europe, 2005) <<https://assembly.coe.int/nw/xml/XRef/X2H-Xref-ViewHTML.asp?FileID=11096&lang=EN>> erişim tarihi 23 Mayıs 2025

ile TCDB'ye yönelik ilk adım atılmıştır⁴⁶. Hollanda'da 1998 yılı ve sonrasındaki süreçte hükümet gerek yerel gerekse ulusal düzeydeki bütçeleme anlayışında kadınların sorunları ve bunların önlenmesine ilişkin politika önerileri üzerinde durmuştur⁴⁷. Ruanda'da 1999 yılında kurulan Cinsiyet ve Kadının Gelişimi Bakanlığı ile toplumsal cinsiyet eşitliği açısından ilk adım atılmıştır⁴⁸. Fransa'da hükümet, bütçenin yanı sıra cinsiyete duyarlı bütçe olarak ikinci bir bütçeyi de hazırlamaktadır. 2000 yılında Parlamantonun talebi üzerine hükümet, kadın hakları ve eşitliğine ilişkin bir bütçe raporu hazırlayarak, TCDB'ye ilişkin ilk adımları atmıştır⁴⁹. Avusturya'da 2001 yılında Kadın ve Bütçe Grubu oluşturulmuş ve TCDB yaklaşımının benimsenmesi ve yerleştirilmesi amaçlanmıştır⁵⁰. İskoçya'da 2000 yılında İskoç Kadın Bütçe Grubu kurulmuş ve kamu politikası süreçlerine toplumsal cinsiyet etki analizlerinin de dâhil edilmesi amaçlanmıştır⁵¹. İtalya'da 2000 yılında Fırsat Eşitliği Bakanlığı'nca düzenlenen seminerle TCDB çalışmaları başlamıştır⁵². Malezya'da 2003 yılında pilot projeler (5 Bakanlık) ile TCDB'ye ilişkin ilk adımlar atılmıştır⁵³. Kanada'da 2016 yılında TCDB uygulaması başlamış olup 2018 tarihli Kanada Cinsiyet Bütçeleme Yasası ile bütçede açıklanan tüm önlem ve politikaların cinsiyet eşitliği üzerindeki etkisine ilişkin bilgi sağlaması zorunlu hale getirilmiştir. Ayrıca bütçe teklifi, Maliye Bakanlığı'ndaki çeşitli politika komisyonları tarafından kontrol edilmekte ve cinsiyet odaklı noktalarda Kanada Kadın ve Cinsiyet Eşitliği Ku-

⁴⁶ Stotsky (n 37) 26

⁴⁷ Erkan, Şentürk, Akbaş and Paksoy (n 26) 100

⁴⁸ Debbie Budlender and Guy Hewitt, "Gender Budgets Make More Cents Country Studies and Good Practice" The Commonwealth Ilibrary, 2002) < <https://www.thecommonwealth-ilibrary.org/index.php/comsec/catalog/book/835>> erişim tarihi 25 Mayıs 2025

⁴⁹ Erkan, Şentürk, Akbaş and Paksoy (n 26) 99

⁵⁰ UNDP, "Gender Responsive Budgeting" (UNDP, 2005) <<https://www.ndi.org/sites/default/files/Gender%20Responsive%20Budgeting%20Trainers%20Manual.pdf>> erişim tarihi 26 Mayıs 2025

⁵¹ Debbie Budlender, "Review of Gender Budget Initiatives" (International Budget Partnership, 2001) <<https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Review-of-Gender-Budget-Initiatives.pdf>> erişim tarihi 25 Mayıs 2025

⁵² Erkan, Şentürk, Akbaş and Paksoy (n 26) 102

⁵³ WFD, "Gender-Responsive Budgeting Unlocking Equal Opportunities for All" (WFD, 2022) <https://www.wfd.org/sites/default/files/2022-05/grb_policy_report_tc2.1_20_4_2022-wfd_profile_added.pdf> erişim tarihi 26 Mayıs 2025

rumu'ndan destek alarak politikaların iyi bir standartta kavuşturulmasına özen gösterilmektedir⁵⁴.

TCDB, OECD ülkelerinde giderek daha fazla uygulama alanı bulmakta ve üye ülkelerin %61'inde (23 ülke) cinsiyet uçurumlarını kapatmada yardımcı olarak uygulanan bir bütçeleme aracı olarak dikkat çekmektedir⁵⁵. 2017 yılı itibarıyla Birleşmiş Milletler (BM) üyesi 193 ülkenin 86'sı bir noktada TCDB girişimini başlatmış durumdadır. Ancak IMF'ye göre sadece 23 ülkede önemli adımların atıldığı, 49 ülkede ise bütçenin harcama tarafına odaklanıldığı ileri sürülmüştür. 47 ülkede gerçekleştirilen bu girişimler ise uluslararası kuruluşlar tarafından desteklenmiştir⁵⁶.

TCDB'nin yasal bir zemine oturtulması, söz konusu uygulamanın ekonomik ve politik dalgalanmalardan korunabilmesi ve sürdürülebilirliğinin güvence altına alınabilmesi açısından önem arz etmektedir. Ayrıca yasal bir dayanak; etkin liderlik yapısını, güçlü yönetim mekanizmasını ve düzenlemelerin eşgüdümlü tesis edilebilmesini sağlayarak TCDB uygulamalarının denetim işlevlerinde hükümetler, parlamentolar ve Yüksek Denetim Kurumları arasındaki etkileşimi teşvik edebilecektir. 2022 yılı itibarıyla 14 OECD üyesi ülkede TCDB konusunda yasal/kanuni bir düzenleme mevcuttur. Avusturya ve Meksika, TCDB'yi anayasal düzenleme ile garanti altına alan iki ülke konumundadır. TCDB'yi uygulayan ülkelerin yaklaşık dörtte biri (%26), bu uygulamayı Bütçe Kanunu'nda yer alan hükümlere dayanarak gerçekleştirmektedir. Öte yandan, OECD ülkelerinin %13'ü bu uygulamayı herhangi bir yasal dayanak olmadan sürdürmektedir. Örneğin, TCDB konusunda görece uzun bir geçmişe sahip olan iki OECD ülkesi – Japonya ve İsveç – 2022 yılı itibarıyla bu uygulamayı hâlâ yüksek düzeyde siyasi irade ve teamül yoluyla yürütmektedir. Diğer bir örnek ise 2022 yılı itibarıyla Almanya, Finlandiya ve İsrail'in TCDB uygulamaları yalnızca yönetmelikler/düzenlemeler ile yetkilendirilmesidir. TCDB uygulayan OECD ülkelerinin yaklaşık üçte birinde (%26), en yüksek otorite diğer yasal düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. Bu yasalar; toplumsal cinsiyet eşitliği, toplumsal cinsiyet eşitliğinin anaakımlaştırılması veya doğrudan

⁵⁴ OECD, “2023b” (n 32)

⁵⁵ OECD, “Gender Budgeting in OECD Countries 2023” (OECD, 2023c) <https://www.oecd.org/en/publications/gender-budgeting-in-oecd-countries-2023_647d546b-en.html> erişim tarihi 26 Mayıs 2025

⁵⁶ Jorge and Pimental (n 41) 505

TCDB'ye ilişkin düzenlemeleri içerebilmektedir. Belçika'da TCDB yetkisi, 1995 yılında Pekin'de gerçekleştirilen Dünya Kadın Konferansı'nda kabul edilen kararların uygulanmasını izlemeye ve toplumsal cinsiyet perspektifini federal politikaların tamamına entegre etmeye yönelik 2017 tarihli toplumsal cinsiyet anaakımlaştırma yasasıyla sağlanmaktadır. 2018 yılından bu yana TCDB için yasal dayanak oluşturmuş olan OECD ülkeleri arasında, Kanada ve Kolombiya yürürlüğe koydukları farklı zorunluluk türleriyle çeşitlilik göstermektedir.⁵⁷

TCDB uygulaması her ne kadar cinsiyet uçurumunun telafi edilmesinde önemli bir araç olarak yakın dönemde OECD ülkelerinin birçoğunda kabul edilse de bünyesinde çeşitli zorlukları da barındırabilmektedir. Örneğin Yeni Zelanda'da gerçekleştirilen pilot uygulama neticesinde bazı sorun ve güçlüklerle karşılaşmıştır. TCDB için yasal bir zorunluluğun bulunmaması, TCDB'nin bütçe karar alma süreçleri üzerindeki etkisinin ne olacağına dair yeterli bilgiye ulaşma gücü, kamu kurumlarının bütçe süreci içerisinde kendi bütçe girişimlerine dair derinlemesine analiz yapma ve gerekirse bu girişimlerde değişiklik gerçekleştirme konusunda zaman, kapasite ve kaynak kısıtlarıyla karşı karşıya kalmaları ve bütçe sürecinde toplumsal cinsiyet etkisi değerlendirmelerini ve analizlerini bilgilendirecek yeterli düzeyde toplumsal cinsiyete göre ayrıştırılmış verilere ulaşım, bu verilerin toplanması ve kullanımıyla ilgili güçlüklerin yaşanması bahsi geçen sorunlardan bazılarıdır. Tüm bu zorluklara rağmen, Kadın Bakanlığı ve Yeni Zelanda Hazine Müsteşarlığı (CBA), pilot uygulamaya katılan kamu kurumlarından olumlu geri bildirimler almıştır. Mayıs 2022'de gerçekleştirilen pilot uygulama sonrasında; pilot çalışmaya katılan tüm bütçe girişimlerinin kadınlar ve kız çocukları üzerinde etkisi olacağı ve girişimlerin yaklaşık yarısının kadınlar ve kız çocukları açısından orantısız şekilde olumlu etki yaratacağı öngörülmüştür. Ayrıca girişimlerin %94'ü, Maorili kadınlar ve kız çocukları üzerinde etkili olacağını belirtmiştir ve bu girişimlerin yarısından fazlasının bu gruplar üzerinde olumlu etki yaratacağı belirlenmiştir. 2022 Bütçesi kapsamında gerçekleştirilen TCDB pilot uygulamasının sonuçları, bütçe girişimlerinin kadınlar ve kız çocukları üzerindeki etkilerinin izlenmesi ve kamu kurumlarının bu etkileri tanımlama ve açıklama becerilerinin değerlendirilmesi açısından bir temel teşkil edecektir. Ayrıca, farklı demografik gruplardaki mevcut refah açıklarını anlamak amacıyla istatistiksel araştırmalar yürütülmektedir. Bu çalışmalar, 2022

⁵⁷ OECD, "2023c" (n 55)

Refah Raporu'nun hazırlanmasına katkı sağlamakta olup, gelecekteki harcama önceliklerinin belirlenmesine ve bütçe tahsislerinin demografik etkilerinin anlaşılmasına yönelik önemli bir fırsat olarak değerlendirilmektedir⁵⁸.

5. Türkiye’de Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Konusunda Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de cumhuriyetin ilanı ile birlikte toplumsal cinsiyet eşitliğine yönelik bazı adımlar atılmıştır. 1924 yılında getirilen kadın erkek eşit eğitim hakkı, 1930 yılında getirilen kadınların yerel yönetimde seçme ve seçilme hakkı ve 1934 yılında kadınların milletvekili seçme ve seçilme hakkı bahsi geçen adımlar arasındadır⁵⁹. Türkiye’de cinsiyete duyarlı bütçelemeye ilişkin altyapının oluşturulması ise 1980’li yıllara uzanmaktadır. Özellikle devlet bünyesinde kadın erkek eşitliğinin kurumsal hale getirilme süreci 1987 yılında oluşturulan Devlet Planlama Teşkilatı’na bağlı Sosyal Planlama Genel Müdürlüğü bünyesinde Kadına Yönelik Politikalar Danışma Kurulu’na dayanmaktadır. Sonrasında 1990 yılında Kadının Statüsü ve Sorunları Başkanlığı şimdiki adıyla KSGM kurulmuştur. İlgili müdürlüğün amacı kadının statüsünün güçlendirilmesi/yükseltilmesi için çeşitli faaliyetleri gerçekleştirmektir. Bu amaçla 2006 yılında düzenlenen “Medeniyetler İttifakında Kadın” konulu uluslararası kongre sonucunda düzenlenen raporda sürdürülebilir kalkınmada kadının üretime, siyasete ve karar alma mekanizmalarına katılımının önemi vurgulanmıştır⁶⁰. Ayrıca ilgili müdürlüğün 2008-2012 yıllarını kapsayan stratejik planında toplumsal cinsiyet eşitliğine duyarlı bütçenin oluşturulmasına yönelik bilinç düzeyinin artırılmasına dair çalışmaların yürütülmesi gerektiği belirtilmiştir⁶¹.

TCDB konusunda yine ilgili müdürlüğün 2008 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı ile 2006 Mali Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu Tasarısı’nın Plan ve Bütçe Komisyonu Görüşme

⁵⁸ ibid 28

⁵⁹ İsmail İşler and Gamze İşler, “Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme ve Türkiye’de Kadının Bütçedeki Yeri” (2020) 7(1) Pamukkale Journal of Eurasian Socioeconomic Studies 39, 44

⁶⁰ Tüğen and Özen (n 33) 7

⁶¹ KSGM, “Stratejik Plan (2008-2012)” (KSGM, 2007). <http://www.sp.gov.tr/upload/xSPStratejikPlan/files/IuffE+Kadinin_Statusu_Genel_Mudurlugu_08-12_SP.pdf> erişim tarihi 27 Nisan 2025

Tutanaklarında belirtilen çalışmaları bulunmaktadır. Özellikle kadın-erkek eşitliği hususunda farkındalığı artırmaya yönelik bilgi birikimini artırma ve tecrübelerini toplumla paylaşma hususlarında uluslararası kuruluşlardan sağladığı kaynaklarla önemli projelere imza attığı bilinmektedir. Bu çerçevede genel müdürlük tarafından 2007 yılında “*Toplumsal Cinsiyet Eşitliğinin Geliştirilmesi Projesi*” başlatılmıştır. 2008 yılında ise “*Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Kurumu Taslak Modeli*” oluşturulmasına, kadının temel sorunlarına yönelik kamu politikaları geliştirilmesine temel teşkil edecek Ulusal Eylem Planı hazırlanmasına, toplumsal cinsiyet eşitliğine yönelik politikaların uygulanması hususunda kurumlar arasındaki işbirliği esaslarının belirlenmesine yönelik olarak iletişim stratejisinin geliştirilmesine odaklanılmıştır⁶².

1985 yılında üye olunan CEDAW ile toplumsal cinsiyet eşitliği hususunda uluslararası ölçekte önemli bir adım atılmıştır. Söz konusu sözleşme, Türkiye’de kadının güçlendirilmesine yönelik atılacak adımlarda devlet mekanizmalarını harekete geçirme açısından önemli bir hukuki dayanak oluşturmuştur. Bu sözleşmede yer alan hükümlere uygun çalışmaların yapılabilmesi amacıyla Birleşmiş Milletlere (BM) bağlı olarak çalışan ve kadın-erkek eşitliğinin kurumsal açıdan uygulanmasını sağlamak için faaliyet gösteren Kadının Statüsü Komisyonu bulunmakta ve komisyon her yıl CEDAW’a üye olan ülkelerin katılımıyla gerçekleştirilmektedir⁶³.

Türkiye’de toplumsal cinsiyet eşitliğine ilişkin gerçekleştirilen faaliyetlerin yanı sıra çeşitli yasama çalışmaları da yürütülmektedir. Özellikle kadınlara yönelik ayrımcılıkların kaldırılabilmesi için Anayasa ve kanunlarda çeşitli düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Örneğin 2004 yılında Anayasa’nın 10. maddesine “*Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür*” hükmü, 41. maddesine “*Aile Türk toplumunun temelidir*” ifadesinden sonra gelmek üzere “*ve eşler arasında eşitliğe dayanır*” hükmü eklenmiştir. 2002 yılında yürürlüğe giren Yeni Türk Medeni Kanunu’nda “*Aile reisi kocadır*” hükmü değiştirilerek “*evlilik birliğini eşler beraber yö-*

⁶² TBMM, “TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu” (TBMM, 2007). <<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c007/tbmm23007029ss0057.pdf>> erişim tarihi 27 Nisan 2025

⁶³ Nurgül Aksoy, “Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme ve Kadının Statüsü Genel Müdürlüğünün Rolü” (A.S.H.B, 2011) <<https://www.aile.gov.tr/yayinlar/uzmanlik-tezleri/kadinin-statusu-genel-mudurlugu/>> erişim tarihi 30 Nisan 2025

netirler” hükmü getirilmiştir. Eski kanunda evlilik birliğini temsil hakkı, bazı haller dışında kocaya ait iken, Yeni Kanunda evlilik birliğinin temsili eşlerin her ikisine verilmiş, eşlerden birinin meslek ve iş seçiminde diğerinin iznini almak zorunda olmadığı hükmü getirilmiş ve vesayeti kabul yükümlülüğünü sadece erkek ve koca için öngören madde yeni kanunda kadın-erkek eşitliğini zedelediği için tamamen kaldırmıştır. 2003 yılında yürürlüğe giren İş Kanunu ile işveren-işçi ilişkisinde cinsiyet dâhil hiçbir nedenle temel insan hakları bakımından ayırım yapılamayacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda; iş sözleşmesinin yapılmasında, uygulanmasında ve sona erdirilmesinde cinsiyet veya gebelik nedeniyle doğrudan veya dolaylı farklı işlem yapılamayacağı ve cinsiyet nedeniyle eşit değerde iş için daha düşük ücret verilemeyeceği gibi hükümlerle cinsiyet eşitliğinin sağlanabilmesine yönelik adımlar atılmıştır⁶⁴.

Türkiye’de TCDB uygulaması çerçevesinde çocukların okula devam oranını artırmaya yönelik olarak şartlı nakil transferi programı uygulanmıştır. İlköğretimde ve ortaöğretimde kız çocuklarının okula devam oranı erkek çocuklara göre daha düşük olduğu için kızlar MEB tarafından sunulan hizmet ve harcamalardan eşit oranda yararlanamamaktadır. Bu kapsamda Dünya Bankası ile MEB iş birliği içinde TCDB’ye yönelik bir proje yürütülmüştür. Proje kapsamında ekonomik krizle karşı karşıya kalan düşük gelirli ailelerin çocuklarını okuldan alarak çalışma hayatına yönlendirme eğilimlerini kırabilmek için maddi destek sağlanmıştır. Gerçekleştirilen ödemeler görece küçük de olsa kız çocukları için daha yüksek tutulmuştur. Proje sonuçlarına göre 2003-2004 eğitim öğretim yılında sekizinci sınıf sonrası ortaöğretime devam eden kız çocuklarının oranı desteklenen ailelerde %75,4 ilen, Türkiye geneli ortalama ise %38,7 olarak gerçekleşmiştir. Erkek çocuklar için bu oranlar sırasıyla %74 ve %47’dir. Bu veriler, TCDB yaklaşımıyla uygulanan projenin olumlu etkisini açık bir şekilde ortaya koymaktadır⁶⁵.

Öte yandan son dönemde çeşitli eylem ve kalkınma planları ile toplumsal cinsiyet eşitliği ve bunun bütçelemeye entegre edilmesine yönelik çeşitli politikaların geliştirildiği görülmektedir. Örneğin, KSGM tarafından yayımlanan “*Kadının Güçlenmesi Strateji Belgesi ve Eylem Planında*” kadın erkek eşitliği perspektifinin başta istihdam politikaları olmak üzere ulusal ve yerel düzeyde politika oluşturma, planlama, bütçe-

⁶⁴ KSGM, “Türkiye’de Kadın” (KSGM, 2023) <<https://www.aile.gov.tr/media/142379/tu-rkiye-de-kadin-temmuz-23.pdf>> erişim tarihi 30 Nisan 2025

⁶⁵ The Council of Europe (n 34)

leme ve izleme süreçlerinin tüm aşamalarına sistematik ve sürdürülebilir şekilde entegrasyonun sağlanması ve yaygınlaştırılması gerektiği ifade edilmiştir⁶⁶. Ayrıca Türkiye’de kadın erkek eşitliği perspektifinin yerel ve ulusal ölçekte politika oluşturma, planlama ve bütçeleme süreçlerinin tüm aşamalarına sistematik ve sürdürülebilir entegrasyonu ile kadının güçlendirilebilmesine yönelik dört temel hedef belirlenmiştir⁶⁷.

i. *“Hedef 1, kadın erkek eşitliği ve kadının güçlenmesine katkı sağlayan politikaların oluşturulması için kadın erkek eşitliğine duyarlı istatistiklerin ve analizlerin geliştirilmesidir.*

ii. *Hedef 2, kadın erkek eşitliğine duyarlı yaklaşımın plan ve bütçe süreçlerinde anaakımlaştırılmasıdır.*

iii. *Hedef 3, kadın erkek eşitliğine duyarlı bütçeleme alanında kamu kurumlarının kapasitelerinin geliştirilmesi ve sürdürülebilir kurumsal yapının oluşturulmasıdır.*

iv. *Hedef 4 ise politika yapma ve bütçeleme süreçlerinde kadın erkek eşitliğine duyarlı izleme ve denetim mekanizmalarının güçlendirilmesidir”.*

On İkinci Kalkınma Planı’nda politika ve tedbirler arasında “kadın erkek fırsat eşitliğine duyarlı bütçeleme çalışmaları yaygınlaştırılarak bütçeleme süreçlerine entegre edilecektir”⁶⁸ ibaresi ile TCDB yaklaşımının Türkiye’de bütçe sürecine dâhil edilmesine yönelik çalışmaların desteklendiği görülmektedir. Merkezi yönetim bütçe gerekçeleri içerisinde de TCDB anlayışı çerçevesinde bazı politika ve adımlara yer verilmektedir. Örneğin 2022 yılı bütçe gerekçesinde, GAP İdaresi Başkanlığı tarafından kadın istihdamını ve girişimciliğini arttırabilmek ve kadını güçlendirerek fırsat eşitliğini sağlayabilmek için Çok Amaçlı Toplum Merkezleri (ÇATOM) Projesine yer verilmiştir. Bu kapsamda beslenme ve okuma yazma alanlarında eğitim programları, tekstil, el sanatları ve gümüş işlemeciliği gibi konularda becerilerini geliştirici programlar ile

⁶⁶ T.C. A.S.H.B., “Kadının Güçlenmesi Strateji Belgesi ve Eylem Planı (2024-2028)” (T.C. A.S.H.B., 2024) <<https://www.aile.gov.tr/media/158306/kadinin-guclenmesi-strateji-belgesi-ve-eylem-planı-2024-2028.pdf>> erişim tarihi 30 Nisan 2025

⁶⁷ UN Women, “Türkiye’de Kadın Erkek Eşitliğine Duyarlı Planlama ve Bütçeleme Uygulanması Strateji Belgesi ve Eylem Planı” (Un Women, 2024) <https://eca.unwomen.org/sites/default/files/2024-04/keedb_strateji_belgesi_ve_eylem_plani.pdf> erişim tarihi 1 Haziran 2025

⁶⁸ T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “On İkinci Kalkınma Planı (2024-2028)” (T.C. S.B.B., 2023) <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/12/On-Ikinci-Kalkinma-Plani_2024-2028_11122023.pdf> erişim tarihi 1 Haziran 2025

sosyal yaşama katılımı destekleyici kültürel programlar yürütülmektedir. Özellikle son yıllarda “ÇATOM’larda her yıl ortalama beş yüze yakın genç kız ve kadın iş bularak çalışmaya başlamakta, yirmi ila yirmi beş kadın da iş yeri açarak kendi işlerini kurmaktadır”⁶⁹.

Kadınların sağlık hizmetlerinden tam olarak, eşit bir şekilde ve en yüksek standartlarda faydalanmalarına imkân verebilmek için Sağlık Bakanlığı tarafından çeşitli programlar (gebelik, misafir anne uygulaması, doğum ve doğum sonrası bakım eğitimleri, doğuma hazırlık eğitici eğitimleri, hangi kanser taraması bana uygun vb.) yürütülmektedir. Öte yandan KOSGEB tarafından Girişimci Destek Programı/İş Kurma Desteği kapsamında kadın girişimcilere yönelik olarak kuruluş desteği ile belirlenen destek tutarlarının yanı sıra 10 bin TL destek sunulmaktadır. Ayrıca Girişimci Destek Programı/İş Geliştirme Desteği kapsamında girişimcinin; kadın, genç, engelli, gazi veya birinci derecede şehit yakını olması durumunda ise desteğin üst limitine ilave olarak 150 bin TL verilmektedir. Kadınların iş gücüne kazandırılmaları, kendi imkânlarıyla gelir elde edebilmelerini teminen bilinçlendirilmeleri ve kadınlar arasında girişimcilik kültürünü geliştirmek için 81 ilde 85 KOSGEB Müdürlüğü tarafından kadın girişimciliğini tanıtmaya ve teşvik etmeye yönelik faaliyetler de yürütülmektedir. Kız çocuklarının sağlık kontrollerinin düzenli hale getirilmesi ve eğitime devam etmeleri için gerekli tedbirler alınarak ilave teşvik mekanizmaları geliştirilmiştir⁷⁰.

“Bu itibarla şartlı eğitim yardımı kapsamında ilköğretime devam eden kız öğrencilere aylık 100 TL, ortaöğretime devam eden kız öğrencilere ise aylık 150 TL ödeme yapılmaktadır. Şartlı sağlık yardımı kapsamında nüfusun en yoksul kesiminde yer alan ailelere 0-6 yaş arası çocuklarını düzenli olarak sağlık kontrollerine götürmeleri şartı ile çocuk başına aylık 100 TL düzenli nakit yardımı yapılmaktadır”⁷¹.

Kadın erkek fırsat eşitliği perspektifinin gerek ulusal gerekse yerel düzeyde politika oluşturma ve bütçeleme süreçlerinin tüm aşamalarına sürdürülebilir ve sistematik entegrasyonu ile Türkiye’de kadınların güçlenmesine, kadın erkek fırsat eşitliğinin sağlanmasını sağlayabilmek amacıyla ASHB tarafından bir proje yürütülmektedir. Proje ile merkezi

⁶⁹ T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “2022 Yılı Bütçe Gerekçesi” (T.C. S.B.B., 2022) <<https://www.sbb.gov.tr/butce-gerekceleri/>> erişim tarihi 2 Haziran 2025

⁷⁰ T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “2025 Yılı Bütçe Gerekçesi” (T.C. S.B.B., 2025) <<https://www.sbb.gov.tr/butce-gerekceleri/>> erişim tarihi 3 Haziran 2025

⁷¹ ibid 313-317

ve yerel yönetimlerde kadınların ve erkeklerin eşit hak, fırsat ve imkânlarla erişimini gözeten plan ve programlar geliştirme kapasitelerinin artırılması, kadın erkek fırsat eşitliğine duyarlı bütçeleme uygulamalarına yönelik farkındalığın artırılması, ayrıca denetim ve izlenebilirlik altyapısının güçlendirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda, 2023 yılında, temel stratejik politika belgeleri tamamlanarak pilot illerdeki çalışmalara başlanmıştır⁷². AB ve UN Women tarafından finanse edilen ve ASHB ile koordineli şekilde yürütülen “Türkiye’de Kadın-Erkek Eşitliğine Duyarlı Planlama ve Bütçelemenin Uygulanması” isimli proje ile 2020-2024 dönemi için belirlenen pilot illerde (Kocaeli, Eskişehir, Gaziantep ve Edirne) kadın erkek eşitliği perspektifinin ulusal ve yerel düzeyde politika oluşturma ve bütçeleme süreçlerinin tüm aşamalarına sistematik ve sürdürülebilir biçimde entegre edilmesi hedeflenmiştir. Proje kapsamında Edirne ve Gaziantep’te ulaşım hizmetlerinde, Eskişehir’de spor hizmetlerinde ve Kocaeli’nde ise gençlik hizmetleri çatısı altında TCDB analizleri için faaliyetler gerçekleştirilmiştir. Pilot şehirlerde gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarına göre kadınların erkeklere kıyasla önemli derecede ilgili faaliyetlere katılım sergilediği ve bazı kategorilerde ise erkeklerden daha fazla fayda sağladığı tespit edilmiştir⁷³.

Görülebileceği üzere Türkiye’de TCDB konusunda özellikle son dönemlerde, bütçeleme sürecindeki politika belgelerinde yer verilmek suretiyle önemli adımlar atılmakta ve planlanmaktadır. Nitekim AB ve UN Women tarafından finanse edilen ve ASHB’nin iş birliğinde gerçekleştirilen pilot projelerin uygulama sonuçları da bu konuda Türkiye’deki gelişmelerin en önemli göstergeleridir. Bu kapsamda gerçekleştirilen pilot projelerin arttırılması ve uygulamaya ilişkin sonuçların paylaşılması Türkiye’de TCDB’nin gelişimine ivme kazandırabilecektir.

Sonuç

Toplumsal cinsiyet eşitliği gerek cinsiyetler arasındaki ayrımların ortadan kaldırılması gerekse ülkedeki ekonomik, siyasi ve sosyal alanda

⁷² T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programları (2024)” (T.C. S.B.B., 2024) <<https://www.sbb.gov.tr/yillik-programlar/>> erişim tarihi 3 Haziran 2025

⁷³ UN Women, “Pilot Belediyelerde Kadın Erkek Eşitliğine Duyarlı Bütçeleme Analizi” (Un Women, 2025) <<https://esitbutceleme.org/un-women-grb-api/api/file/download/ad6023b7-5820-441e-8256-1ba2e04a61db.pdf?folderName=flyer>> erişim tarihi 1 Haziran 2025

olumlu gelişmelerin yaşanmasıyla birlikte toplumsal refahın artırılması noktasında büyük öneme sahiptir. Bu sebeple ülkeler için toplumsal cinsiyet eşitsizliğinin giderilerek, eşitliğin temin edilebilmesi adeta bir gereklilik unsuru haline gelmiştir. Toplumsal cinsiyet eşitsizliği konusunda WEF tarafından yayımlanan endeks; ekonomi, eğitim, sağlık ve politik katılım olmak üzere toplam dört alt bileşene göre ülkelerin mevcut durumlarını göstermektedir. Çalışmada öncelikle söz konusu dört alt bileşen çerçevesinde Türkiye'deki toplumsal cinsiyet eşitsizliğinin mevcut durumu değerlendirilmiştir. Sonrasında, toplumsal cinsiyet eşitsizliğinin bertaraf edilebilmesinde kullanılabilecek bir politika aracı olarak TCDB anlayışına yönelik atılan adımlar ve gerçekleştirilen projelere değinilmiştir. Ancak söz konusu bütçeleme anlayışının gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde hukuki altyapısının tam olarak oluşturulamaması, bu sebeple uygulamada aksaklıkların yaşanması ve uygulama sonuçlarına net bir şekilde yer verilememesi çalışmanın önemli sınırlılıklarını oluşturmuştur. Bu kapsamda çalışmada Türkiye'de toplumsal cinsiyet eşitsizliğinin giderilebilmesi için son dönemde bütçeleme anlayışındaki politika değişiklikleri bütçe belgeleri üzerinden incelenmiş ve gerçekleştirilen pilot uygulamalara ilişkin sonuçlar çerçevesinde değerlendirmeler yapılmıştır.

Türkiye, Küresel Cinsiyet Uçurumu genel endeksinde 146 ülke arasında 127. sırada yer almaktadır. Endeksin alt bileşenleri bakımından incelendiğinde ise Türkiye'nin ekonomik katılım diğer bir ifadeyle istihdamda 146 ülke arasında 133. sırada, sağlıkta 98. sırada, eğitimde 90. sırada ve politik katılımı ise 114. sırada yer almıştır. Bu verilere göre Türkiye'nin geliştirmeye açık olmakla birlikte en iyi durumda olduğu alt bileşen eğitim iken, geliştirmesi gereken en önemli alt bileşen ise ekonomik katılımıdır. Eğitim ve sağlık alanındaki gelişmeler, gerek hükümet gerekse sivil toplum kuruluşları gibi örgütler başta olmak üzere gerçekleştirilen uzun vadeli politikaların ürünüdür. Bu bağlamda özellikle ekonomik ve politik katılım noktasında da gerekli adımların atılması büyük önem taşımaktadır.

Bu çerçevede ekonomik katılım noktasında, kadınların istihdam edilebileceği sektörler genişletilebilir, kurumsal ve özel alandaki ataerkil yapı kırılarak kadınlara pozitif ayrımcılık tanınabilir. Bunun yanı sıra özellikle genç kızların ve kadınların güçlendirilmesine yönelik meslek edindirme kurslarının sayısı ve çeşitliliği artırılabilir. Politik katılım hususunda ise mahalli idare düzeyinden hükümet düzeyine kadar yönetimin her kademesinde kadın temsiliinin yükseltilebilmesi için belli sayısal

kotalar getirilebilir. TCDB'nin bütçeleme sürecine entegre edilebilmesi için gerek ulusal düzeyde gerekse mahalli idareler düzeyinde karar alma mekanizmalarındaki kadınların katılımının artırılması, özellikle bütçe komisyonlarında görev alan kadın parlamenterlerin oranının artırılması sürecin ivme kazanabilmesi için önem arz etmektedir. TCDB hususunda erkeklerden ve üst yöneticilerden başlayarak toplumsal bilincin kazandırılması ve bu sürece sivil toplum kuruluşlarının dahil edilmesi gerekmektedir. TCDB ile hedeflenen politikaların etkinliğinin artırılabilmesi ve teori ile uygulamanın birbirini destekleyebilmesi için kadınların istihdam edilirken karşılaştıkları sorunları tespit edip izleyebilecek ve bunları denetleyebilecek bir mekanizma/komisyon oluşturulmalıdır. Bu sayede kadınların iş hayatında karşılaştıkları sorunların hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması için gerekli tedbirlerin alınabilmesi mümkün olabilecektir. Mahalli idarelerin vatandaşlara yakınlığı ve sorunların daha kolay tespitine ilişkin avantajları göz önüne alındığında, söz konusu idarelerin TCDB sürecine dahil edilmesi gerek toplumsal bilincin gelişmesi gerekse kadın erkek eşitliği hususunda gerçek ihtiyaçların belirlenerek uygun politikaların hayata geçirilebilmesi açısından yerinde olabilecektir.

Toplumsal cinsiyet eşitsizliklerinin her alanda giderilebilmesi için bütçeleme anlayışının bu sürece dâhil edilmesi büyük önem taşımaktadır. Hükümetlerin bütçe aracılığıyla kaynak ayırması ve bunu cinsiyete duyarlı bir anlayışla gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu anlamda, bütçenin hazırlanması başta olmak üzere her aşamasında eşitliğe dayalı bir bakış açısıyla politikaların belirlenmesi ve kadınlar başta olmak üzere toplumdaki tüm dezavantajlı grupları kapsayan bir anlayışla hareket edilmesi gerekmektedir. Ayrıca hükümetin sunduğu eşitlikçi ve cinsiyete duyarlı politikaların sonuçlarına ilişkin veri setlerinin oluşturulması ve bunların istatistiki hale dönüştürülmesi gelecek hedeflerin daha rahat belirlenmesini ve performans değerlendirmesini kolaylaştırabilecektir. Son olarak özellikle kadınların işgücüne katılımının desteklenerek kadınlara ekonomik özgürlüğün tanınması gerek ekonomik gelişmişlik gerekse toplumun sosyal refahı açısından büyük önem taşımaktadır. Zira güçlü toplum sadece güçlü erkeklerle değil, güçlü kadınlarla birlikte kurulabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan A, Kamu Maliyesi (22th edn, Gazi Kitabevi 2021) 344
- Akgül H, “X, Y ve Z Kuşağı Bireylerinin Toplumsal Cinsiyet Rollerine İlişkin Tutumlarının İncelenmesi” (2022) 4(1) Uluslararası Eğitim Spektrumu Dergisi 31-42
- Aksoy N, “Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme ve Kadının Statüsü Genel Müdürlüğünün Rolü” (A.S.H.B, 2011) <<https://www.aile.gov.tr/yayinlar/uzmanlik-tezleri/kadinin-statusu-genel-mudurlugu/>> erişim tarihi 30 Nisan 2025
- Alp H, “Toplumsal Cinsiyet Rollerini Açısından Siyasal Hayatta Kadın Temsiliyeti ve 14 Mayıs 2023 Milletvekili Seçimleri Üzerine Bir Değerlendirme” (2023) 3(1) Anlambilim MTÜ Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi 203-211
- Avcil C, “Türkiye’de Kadınların Siyasal Katılımda Konumu” in Dalaman ZB (ed.), Küreselleşen Dünyada Kadın ve Siyaset II. Society and Politics Series: 8 (Transnational Press London 2021)
- Blackstone A, “Gender Roles and Society” in Miller JR, Lerner RM and Schiamberg LB (eds.), Human Ecology: An Encyclopedia of Children, Families, Communities and Environments (Orono: Digital-Commons@UMaine 2003)
- Budlender D and Hewitt G, “Gender Budgets Make More Cents Country Studies and Good Practice” The Commonwealth Ilibrary, 2002) <<https://www.thecommonwealth-ilibrary.org/index.php/comsec/catalog/book/835>> erişim tarihi 25 Mayıs 2025
- Budlender D, “Expectations Versus Realities in Gender- Responsive Budget Initiatives” (United Nations Research Institute For Social Development, 2004) <<https://gender-financing.unwomen.org/en/resources/e/x/p/expectations-versus-realities-in-gender-responsive-budget-initiatives>> erişim tarihi 10 Mayıs 2025
- Budlender D, “Review of Gender Budget Initiatives” (International Budget Partnership, 2001) <<https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Review-of-Gender-Budget-Initiatives.pdf>> erişim tarihi 25 Mayıs 2025
- Cansız H, Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Yaklaşımı ve Türkiye’ye İlişkin Öneriler (Gazi Kitabevi 2009) 7

Čurdová A, “Gender Budgeting” (The Council of Europe, 2005) <<https://assembly.coe.int/nw/xml/XRef/X2H-Xref-ViewHTML.asp?FileID=11096&lang=EN>> erişim tarihi 23 Mayıs 2025

Çameli T, “Kız Çocukların İlköğretime Erişiminde Türkiye’den Örnekler” (Anne Çocuk Eğitim Vakfı Yayınları, 2008) <https://www.acev.org/wp-content/uploads/2017/11/kiz_cocuklarin_ilkogretiminde_turkiye_den_ornekler.pdf> erişim tarihi 5 Mayıs 2025

Demir Z, “Kadınların Siyasete Katılımı ve Katılımı Artırmaya Yönelik Stratejiler” (2015) 1(2) KADEM Kadın Araştırmaları Dergisi 35-47

Demirgöz Bal M, “Toplumsal Cinsiyet Eşitsizliğine Genel Bakış” (2014) 1(1) Kadın Sağlığı Hemşireliği Dergisi 15-28

Downes R, von Trapp L and Nicol S, “Gender Budgeting in OECD Countries” (OECD, 2017) <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/12/oecd-journal-on-budgeting-volume-2017-issue-1_g1g7a8f5/budget-v17-1-en.pdf> erişim tarihi 12 Mayıs 2025

Ecevit Y, Toplumsal Cinsiyet Eşitliğinin Temel Kavramları (Ceid Yayınları 2021) 9

Erkan B, Şentürk M, Akbaş Y and Paksoy S, “Dünyada ve Türkiye’de Sosyal Bütçeleme (Cinsiyete Duyarlı Bütçe Yaklaşımı)” (2012) 5(9) Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi 85-106

Europen Women’s Lobby, “Gender Budgeting” (Europen Women’s Lobby, 2004) <https://womenlobby.org/wp-content/uploads/2004/02/ewl_gender_budgeting_publication_2004_en.pdf> erişim tarihi 20 Mayıs 2025

Halim D, O’Sullivan MB and Sahay A, “Increasing Female Labor Force Participation” (World Bank Group, 2023) <<http://hdl.handle.net/10986/39435>> erişim tarihi 12 Nisan 2025

İlçioğlu K, Keser N and Çınar N, “Ülkemizde Kadın Sağlığı ve Etkileyen Faktörler” (2017) 3(3) Journal of Human Rhythm 112-119

İşler İ and İşler G, “Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme ve Türkiye’de Kadının Bütçedeki Yeri” (2020) 7(1) Pamukkale Journal of Eurasian Socioeconomic Studies 39-47

Jorge S and Pimentel L, “Debate: On the “Why” of Gender Budgeting” (2021) 41(7) Public Money & Management 504-505

KSGM, “Stratejik Plan (2008-2012)” (KSGM, 2007). <<http://www.sp.gov.tr/>>

upload/xSPStratejikPlan/files/IuffE+Kadinin_Statusu_Genel_Mudurlugu_08-12_SP.pdf> erişim tarihi 27 Nisan 2025

KSGM, “Türkiye’de Kadın” (KSGM, 2023) <<https://www.aile.gov.tr/media/142379/tu-rkiye-de-kadin-temmuz-23.pdf>> erişim tarihi 30 Nisan 2025

Meriç M, “Feminizme Mali Bakış (Cinsiyete Duyarlı Bütçeler)” (2007) 44(509) Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi 58-67

Mutluer MK, Öner E and Kesik A, Bütçe Hukuku (3rd edn, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 2011) 8

NFAW, “Gender Lens on the October 2022-23 Budget” (NFAW, 2022) <<https://nfaw.org/policy-papers/gender-lens-on-the-budget/gender-lens-on-theoctober-2022-23-budget/>> erişim tarihi 23 Mayıs 2025

O’Hagan A, “Conceptual and Institutional Origins of Gender Budgeting” O’Hagan A and Klatzer E (eds.), Gender Budgeting in Europe Developments and Challenges (Palgrave Macmillan 2018)

OECD, “Health at a Glance 2023” (OECD, 2023a) <https://www.oecd.org/en/publications/health-at-a-glance-2023_7a7afb35-en/full-report/maternal-and-infant-mortality_ea6903ca.html> erişim tarihi 8 Mayıs 2025

OECD, “Gender Equality in Australia: Strengthening Gender Considerations in Policy and Budget Decisions” (OECD, 2023b) <https://www.oecd.org/en/publications/gender-equality-in-australia_54c8b400-en/full-report.html> erişim tarihi 15 Mayıs 2025

OECD, “Gender Budgeting in OECD Countries 2023” (OECD, 2023c) <https://www.oecd.org/en/publications/gender-budgeting-in-oecd-countries-2023_647d546b-en.html> erişim tarihi 26 Mayıs 2025

Orhaner E, Kamu Maliyesi (4th edn, Siyasal Kitabevi 2007) 34

Rubin MM and Bartle JR, “Integrating Gender into Government Budgets: A New Perspective” (2005) 65(3) Public Administration Review 259-272

Rubin MM and Bartle JR, “Debate: Gender Responsive Budgeting—Moving Toward Equity for Women and Men” (2021) 41(7) Public Money & Management 502-503

Sayeh AM, Badel A and Goyal R, “Countries That Close Gender Gaps See Substantial Growth Returns” (IMF, 2023) <<https://www.imf.org/en/Blogs/Articles/2023/09/27/countries-that-close-gender-gaps-see-substantial-growth-returns>> erişim tarihi 14 Nisan 2025

Sharp R and Broomhill R, “A Case Study of Gender Responsive Budgeting in Australia” (The Commonwealth, 2013) <<https://australianwomenshealth.org/wp-content/uploads/2023/11/apo-nid395001.pdf>> erişim tarihi 23 Mayıs 2025

Stotsky JG, “Gender and Its Relevance to Macroeconomic Policy: A Survey” (International Monetary Fund, 2006) <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06233.pdf>> erişim tarihi 17 Mayıs 2025

Şahin M, Özalp S and Boduroğlu G, “Kadınların Siyasal Temsilde Yaşadıkları Sorunlar ve Engeller Üzerine Nitel Bir Araştırma” (2024) 8(2), Politik Ekonomik Kuram 402-424

T.C. A.S.H.B., “Kadının Güçlenmesi Strateji Belgesi ve Eylem Planı (2018–2023)” (T.C. A.S.H.B., 2018) <<https://www.aile.gov.tr/ksgm/ulusal-eylem-planlari/kadinin-guclenmesi-strateji-belgesi-ve-eylem-plan-2018-2023/>> erişim tarihi 28 Nisan 2025; WEF, “Küresel Cinsiyet Uçurumu Raporu” (WEF, 2024) <https://www3.weforum.org/docs/WEF_GGGR_2024.pdf> erişim tarihi 30 Nisan 2025

T.C. A.S.H.B., “Kadının Güçlenmesi Strateji Belgesi ve Eylem Planı (2024-2028)” (T.C. A.S.H.B., 2024) <<https://www.aile.gov.tr/media/158306/kadinin-guclenmesi-strateji-belgesi-ve-eylem-plan-2024-2028.pdf>> erişim tarihi 30 Nisan 2025

T.C. Sağlık Bakanlığı, “Türkiye Sağlıkta Dönüşüm Programı İlerleme Raporu” (T.C. Sağlık Bakanlığı, 2008) <<https://ekutuphane.saglik.gov.tr/Ekutuphane/kitaplar/turkiyeSDP.pdf>> erişim tarihi 8 Mayıs 2025;

T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “2022 Yılı Bütçe Gerekçesi” (T.C. S.B.B., 2022) <<https://www.sbb.gov.tr/butce-gerekceleri/>> erişim tarihi 2 Haziran 2025

T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “On İkinci Kalkınma Planı (2024-2028)” (T.C. S.B.B., 2023) <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/12/On-Ikinci-Kalkinma-Plani_2024-2028_11122023.pdf> erişim tarihi 1 Haziran 2025

T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programları (2024)” (T.C. S.B.B., 2024) <<https://www.sbb.gov.tr/yillik-programlar/>> erişim tarihi 3 Haziran 2025

T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “2025 Yılı Bütçe Gerekçesi” (T.C. S.B.B., 2025) <<https://www.sbb.gov.tr/butce-gerekceleri/>> erişim tarihi 3 Haziran 2025

TBMM, “TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu” (TBMM, 2007). <<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c007/tbmm23007029ss0057.pdf>> erişim tarihi 27 Nisan 2025

Tekin B, “Kadınların Sağlık Hizmetlerine Erişimi: Etkileyici Faktörler ve Bölgesel Farklılıklar” (2024) (7 Kadın ve Aile) Şura Akademi Dergisi 111-123

Tepekule U, Mastar Özcan P and Kayalidere G, “Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme: Türkiye Örneği” (2016) 5(7) İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi 2316-2331

The Council of Europe, “Gender Budgeting” (Council of Europe, 2005) <<https://rm.coe.int/1680596143>> erişim tarihi 15 Mayıs 2025

Tügen K and Özen A, “Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Anlayışı” (2008) 154 Maliye Dergisi 1-11

UN Women, “Guidance Note: Gender Mainstreaming in Development Programming” (Un Women, 2014) <https://unsdg.un.org/sites/default/files/gender-mainstreaming-issuesbrief-en-pdf.pdf> erişim tarihi 17 Nisan 2025

UN Women, “Türkiye’de Kadın Erkek Eşitliğine Duyarlı Planlama ve Bütçelemenin Uygulanması Strateji Belgesi ve Eylem Planı” (Un Women, 2024) <https://eca.unwomen.org/sites/default/files/2024-04/keedb_strateji_belgesi_ve_eylem_plani.pdf> erişim tarihi 1 Haziran 2025

UN Women, “Facts and Figures: Economic Empowerment” (UN Women, 2025) <<https://www.unwomen.org/en/what-we-do/economic-empowerment/facts-and-figures>> erişim tarihi 2 Mayıs 2025

UN Women, “Pilot Belediyelerde Kadın Erkek Eşitliğine Duyarlı Bütçeleme Analizi” (Un Women, 2025) <<https://esitbutceleme.org/unwomen-grb-api/api/file/download/ad6023b7-5820-441e-8256-1ba2e04a61db.pdf?folderName=flyer>> erişim tarihi 1 Haziran 2025

UNDP, “Gender Responsive Budgeting” (UNDP, 2005) <<https://www.ndi.org/sites/default/files/Gender%20Responsive%20Budgeting%20Trainers%20Manual.pdf>> erişim tarihi 26 Mayıs 2025

UNDP, “Human Development Report” (UNDP, 2016). <<https://hdr.undp.org/system/files/documents/2016humandevlopmentreport1.pdf>> erişim tarihi 18 Nisan 2025

UNDP, “Toplumsal Cinsiyete Duyarlı İletişim Rehberi” (UNDP, 2021) <<https://www.undp.org/tr/turkiye/publications/toplumsal-cinsiyete-duyarli-iletisim-rehberi>> erişim tarihi 14 Nisan 2025

UNICEF, “The State Of The World’s Children 2007” (UNICEF, 2006) <<https://www.unicef.org/media/84811/file/SOWC-2007.pdf>> erişim tarihi 16 Mayıs 2025

United Nations, “Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination Against Women” (United Nations, 1979) <<https://www.ohchr.org/en/instruments-mechanisms/instruments/convention-elimination-all-forms-discrimination-against-women>> erişim tarihi 3 Nisan 2025

Uslu Y and Şahin K, “Kadın İstihdamında Yıllara Göre Değişim ve Karşılaşılan Zorluklar: Türkiye ve OECD Perspektifi” (2024) (7 Kadın ve Aile) Şura Akademi Dergisi 87-96

WEF, “Küresel Cinsiyet Uçurumu Raporu” (WEF, 2024) <https://www3.weforum.org/docs/WEF_GGGR_2024.pdf> erişim tarihi 5 Nisan 2025

WFD, “Gender-Responsive Budgeting Unlocking Equal Opportunities for All” (WFD, 2022) <https://www.wfd.org/sites/default/files/2022-05/grb_policy_report_tc2.1_20_4_2022-wfd_profile_added.pdf> erişim tarihi 26 Mayıs 2025

World Bank, (World Bank, 2025) <<https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators#>> erişim tarihi 5 Nisan 2025

#VERGİ USUL KANUNU’NUN “HATALI TEBLİĞLER” DÜZENLEMESİNİN YARGI KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ*

(EVALUATION OF THE PROVISIONS OF THE TAX PROCEDURE LAW ON
'ERRONEOUS NOTICES' UNDER THE LIGHT OF JUDICIAL DECISIONS)

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Zeynep Nihan ÇAMURCU**

ÖZ

Vergi Usul Kanunu’nun 108. maddesi, vergilendirmeye ilişkin işlemlerde “*esasa etkili*” olarak nitelendirilen şekil hatalarının bulunmasının hukuki sonuçlarını düzenlemektedir. Maddenin lafzı, kanun sistematigi içerisindeki yeri ve uygulanma biçimi, esasa etkili hataların neden olacağı hukuki sonuçların belirlenmesi konusunda belirsizliklere neden olmaktadır. Çalışmada, yazılı idari işlemler olarak nitelendirilen vergi ve ceza ihbarnamelerindeki esasa etkili şekil hataları ile tebliğ işleminin şeklindeki (tebliğ zarfı, e-tebligat bilgilerinin yer aldığı elektronik belge veya ilan metnindeki) şekil hataları arasında ayırım yapılması ve bu yol ile birbiriyle çelişik uygulamaların ortadan kaldırılabileceği savunulmaktadır. Söz konusu kanaatin geliştirilmesinde maddenin lafzı ve amacı esas alınmış olup, düzenlemenin Alman Vergi Usul Kanunu’ndaki karşılığı, yargı yorumu ve doktrin görüşlerinden de faydalanılmıştır. Çalışmanın temel iddiası, esasa etkili hatayı barındıran şeklin idari işleme mi yoksa tebliğe mi ilişkin olduğunun ayrı ayrı dikkate alınarak değerlendirilmesinin zorunlu olduğudur. Ayırımın çalışmada ele alındığı biçimde

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 06.08.2025 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 28.08.2025 tarihinde birinci hakem; 02.10.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Fatih Sultan Mehmet Vakıf Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, zncamurcu@fsm.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-4256-0335

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Bu makaleye atıf için; ÇAMURCU, Zeynep Nihan, “Vergi Usul Kanunu’nun “Hatalı Tebliğler” Düzenlemesinin Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi” Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 250, 2025, s. 1857-1896.

yapılması ve yargının bu yöndeki yorumu benimsemesi durumunda, yargısal yorum yoluyla VUK md.108'in tutarlı ve doğru biçimde uygulanması mümkün olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, Tebliğ, Hatalı Tebliğ, Şekil Hatası, İdari İşlem, Vergi İhbarnamesi

ABSTRACT

Article 108 of the Tax Procedure Law regulates the legal consequences of formal errors that are considered to have a substantive effect in tax-related proceedings. However, the wording of the article, its position within the legal system and how it is applied give rise to ambiguities regarding the specification of legal consequences of such errors. This study argues that distinguishing between procedural errors that would have an effect in substance in tax and penalty notices — classified as written administrative procedures — and procedural errors in notice mail (i.e. electronic documents or announcement texts related to e-notice information) may help eliminate conflicting applications. This opinion is based on the wording and purpose of the provision and refers to the corresponding provision under the German Tax Procedure Code, judicial interpretations and doctrinal views. The main argument of this study is that it is essential to determine independently whether procedural errors that have an effect on the substance exist in the administrative process itself, or in the notice. If the distinction is made as discussed in this study and the judiciary adopts this interpretation, Article 108 of the Tax Procedure Code may be applied consistently and correctly through judicial interpretation.

Keywords: Tax Procedure Law, Notice, Erroneous Notice, Form Error, Administrative Procedure, Tax Assessment Notice

GİRİŞ

Vergi hukukunda ve kamu icra hukukunda, vergilendirmeye (ve tahsile) ilişkin idari işlemlerinin (bazı hallerde) sıhhatli bir şekilde tesis edilmesi ve her halükârda yürütülmesi, usule uygun ve geçerli tebliğ yoluyla mümkündür. Vergilendirme sürecinde mükelleflerin haklarını ko-

ruyabilmeleri ve yasal yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri; onların bilgi edinme, yargısal ya da idari başvuru yollarına başvuru haklarını zamanında kullanabilmeleri yoluyla olur. Vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden belgelerin tebliği, Vergi Usul Kanunu'nda (VUK)¹ düzenlenmiş olup, bu düzenleme uyarınca Tebligat Kanunu'ndan² ayrı bir usul rejimine bağlanmıştır. “*Hatalı tebliğler*” düzenlemesi Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde, tebliğ edilen belgelerdeki şekil hatalarının -esasa etkili olup olmamasına göre- hukuki sonuçlarını öngörmek amacıyla düzenlenmiştir. Ancak maddenin lafzı ve -yargı kararları dikkate alındığında- uygulanma biçimi, birtakım belirsizliklere yol açmaktadır. Özellikle idari işlemin şekli ile tebliğ işleminin şekli arasındaki ayrım dikkat alınmadan VUK md.108'in uygulanması, birbiriyle çelişkili yargı kararlarının alınmasına neden olmuştur. Örneğin, ihbarnamelerdeki esasa etkili hataların tarh işlemini mi yoksa tebliği mi geçersiz kılacağı hususu -yargı kararları dikkate alındığında- henüz üzerinde uzlaşılmış değildir.

Çalışmada, VUK md.108 kapsamında hangi hataların tarh ve ceza kesme idari işlemlerini hangi hataların tebliği yani usul işlemini geçersiz kıldığı üzerine, değerlendirmelerde bulunulacaktır. Maddenin anlaşılması amacıyla, öncelikle düzenlemenin Alman Vergi Usul Kanunu'ndaki (Abgabenordnung AO) karşılığı incelenecektir. Ardından düzenlemenin unsurları esas alınarak, düzenlemeyle uyumlu bir sistematikte içerik aydınlatılmaya çalışılacaktır. Tüm aşamalarda, Danıştay'ın konu hakkındaki içtihatları ve doktrin görüşleri dikkate alınarak konu irdelenecektir.

1. VUK md.108'in Alman Vergi Usul Kanunu'ndaki Karşılığı

VUK md.108'e göre, “*Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.*” Düzenleme, Vergi Usul Kanunu sistemi içerisinde “*Tebliğlere Ait Türlü Hükümler*” başlıklı dördüncü bölümünde “*Hatalı Tebliğler*” alt başlığı ile yer almaktadır. Ver-

¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete T .04.01.1961, S.10705

² 7201 Sayılı Tebligat Kanunu, Resmi Gazete T. 19.02.1959, S. 10131

gilendirme ile ilgili hüküm ifade eden³ belgelerin tebliği, usuli olarak hukukumuzda tebligata ilişkin genel kanun olan Tebligat Kanunu hükümlerine göre değil, VUK'da düzenlenen tebligata ilişkin hükümler dikkate alınmak suretiyle yapılır.

Hukukumuzda, "*idari işlemlerin*"⁴ tebliği ile ilgili olarak -Alman hukukunda olduğu gibi- bir genel İdari Tebligat Kanunu (Verwaltungszustellungsgesetz-VwZG)⁵ bulunmamaktadır. Alman İdari Tebligat Kanunu'nun 1. maddesine göre (§1 VwZG), kanun vergi makamlarının tebligat işlemlerine de uygulanır. Tebligatın hangi usulde yapılacağına ilişkin Alman Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinin 5. fıkrası (§122 (5) AO), Alman İdari Tebligat Kanunu'na atıf yapmakla yetinir. Ancak yine de Alman Vergi Usul Kanunu'nda (Abgabenordnung-AO)⁶ tebligata ilişkin özel nitelikli bir düzenlemeye kanunun "*idari işlemlerin bildiri (Bekanntgabe des Verwaltungsakts)*" başlıklı 122. maddesinde rastlarız.⁷ Bu düzenleme, vergilendirmeye ilişkin belgelerin tebliği için özel bir tebligat usulü öngörmez ve fakat tebliği almaya yetkili kişileri ve tebliğin ne zaman yapılmış sayılacağına ilişkin hususları düzenler. Buraya kadar olan açıklamalarımızdan; Türk Vergi Usul Kanunu'nun tebligata ilişkin düzenlemelerin, yani vergisel işlemlerin özel tebliğ usulünün, Alman Vergi Usul Kanunu' da karşılığının bulunmadığı anlaşılabılır. Ancak VUK md.108'in, Alman Vergi Usul Kanunu'nda karşılığı vardır.

³ Belgelerin hüküm ifade etmesinden, hukuksal sonuç yaratma anlaşılmalıdır. Selim Kaneti, Vergi Hukuku (2nd edn, Filiz Kitabevi 1989) 130-131.; Doğan Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat (Yaklaşım Yayınevi 1997) 31

⁴ "İdari işlem idarenin idare işlevine ilişkin olarak, kamu gücü kullanmak suretiyle yaptığı tek yanlı irade açıklamalarıdır." Sinan Seçkin and Gül Üstün, 'İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi' (2016) 21(2) Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 509, 510 ; Turan Yıldırım, Melikşah Yasin, Nur Kaman, Halit Eyüp Özdemir, Gül Üstün and Özge Okay Tekinsoy, İdare Hukuku (On İki Levha Yayıncılık 2013) 546; Metin Günday, İdare Hukuku, (10th edn, İmaj Yayınevi 2015) 123; Yıldızhan Yayla, İdare Hukuku (2nd edn, Beta Yayınevi 2009) 108; Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer and Cemil Kaya, Türk İdare Hukuku (Seçkin Yayıncılık 2012) 359

⁵ 12.08.2005 yayın tarihli İdari Tebligat Kanunu (Verwaltungszustellungsgesetz-VwZG) <https://www.gesetze-im-internet.de/vwzg_2005/BJNR235410005.html > Erişim tarihi 06 Haziran 2025

⁶ 16.03.1976 düzenlenme tarihli Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung- AO) <https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/> Erişim tarihi 06 Haziran 2025

⁷ Alman Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesi (§122 AO) <https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_122.html> Erişim tarihi 06 Haziran 2025

Bu karşılık, Alman Vergi Usul Kanunu 127. maddesinde bulunur. Ancak 127. maddenin kapsamının anlaşılması için 119. ve 125. maddeleri de dikkate almak gerekir.

119 ve 125. maddeler Alman Vergi Usul Kanununun “*idari işlemler*” başlıklı bölümünde (§118-§133 AO) düzenlenmiştir. Yasanın “*idari işlemler*” başlıklı bölümü; idari işlemlerin geçerlilik şartları, unsurları, şekli, geçersizlik türleri ve koşulları, vergi hataları, hatalı işlemlerin geri alınmaları gibi vergilendirmeye ilişkin idari işlemlerin genel hukuki rejiminin düzenlendiği kuralların yer aldığı bölümdür. Alman Vergi Usul Kanunu’nun “*İdari İşlemlerin Belirliliği ve Şekli (Bestimmtheit und Form des Verwaltungsakts)*” başlığı taşıyan 119. maddesine göre; “*Bir idari işlem mutlaka yeterince özgül (spesifik) bir içeriğe sahip olmalıdır. İdari bir işlem, yazılı, elektronik, sözlü veya başka yollarla düzenlenebilir. Sözlü bir idari işlem, bunu yapmada meşru bir menfaati varsa ve ilgilisi bunu gecikmeden talep ederse yazılı veya elektronik olarak düzenlenmelidir. Yazılı veya elektronik olarak düzenlenen bir idari işlemde, düzenleyen makam belirtilmelidir. Ayrıca (işlem), düzenleyen kurum başkanının, temsilcisinin veya vekilinin imzasını veya adını içermelidir...*” Madde, vergilendirmeye ilişkin idari işlemlerin dış dünyadaki maddi biçiminin sözlü veya yazılı/elektronik olabileceğini ancak mutlak suretle yeterince açık ve belirli bir içerikte olması gerektiğini vurgular. Türk hukukunda, vergilendirmeye ilişkin idari işlemlerin sözlü biçimde yapılabileceğine ilişkin istisnai bir düzenleme yer almaz, ayrıca vergisel idari işlemlerin kendine özgü bir rejimi de -maalesef- bulunmaz. Kural olarak, tüm idari işlemler için geçerli olan (Türk İdare Hukuku alanında çalışılan) idari işlem teorisi ve idari işlemlerde esas olan yazılı şekil,⁸ vergilendirme işlemleri için de esastır.

VUK md.108’in (kanaatimizce) karşılığı olan, Alman Vergi Usul Kanunu’nun “*usul ve şekil hatalarının sonuçları (Folgen von Verfahrens- und Formfehlern)*” başlığını taşıyan 127. maddesine (§127 AO) göre, “*Aksi belirtilmedikçe, §125 uyarınca geçersiz olmayan bir idari işlemin, sadece usul, şekil veya yerel yetki kurallarının ihlali nedeniyle iptali talep edilemez.*” VUK md.108’in karşılığı olan düzenleme, ifade olunan 127. madde hükmüdür. Alman Vergi Usul Kanunu’nda işlem geçersizliği sonucu doğuracak esaslı hatalar, “*ağır hata (schwerwiegenden*

⁸ Günday (n 4) 144; Turan Yıldırım, İdari Yargı (Beta Yayınevi 2010) 226; Şeref Gözübüyük and Turgut Tan, İdare Hukuku: İdari Yargılama Hukuku (Turhan Kitabevi 2017) 459

Fehler)” kavramı ile (127.maddenin atıf yaptığı) 125. maddede düzenlenmiştir. “İdari İşlemlerin Geçersizliği” başlığını taşıyan §125 (1) AO’ya göre, “Bir idari işlem, ağır bir hata içermesi ve dikkate alınması gereken tüm koşulların makul bir şekilde değerlendirilmesi sonucunda bu hatanın açıkça ortaya çıkması durumunda geçersizdir.”⁹

Türk Vergi Usul Kanunu yasa koyucusu, ağır hata halini teşkil etmeyen şekil hatalarını “esasa etki etmeyen şekil hatası” olarak kavramlaştırmıştır. Esasa etkili olmayan hataların, işlem geçersizliği sonucu doğurmayacağına ilişkin kural (VUK md.108) -Türk Vergi Usul Kanunu’nda vergilendirmeye özgü bir idari işlem rejimi benimsenmediği için-sistematiik olarak tebliğle ilişkin düzenlemelerin yer aldığı kısımda konumlanmıştır. Kuralın ana amacı, idari işlemlerin şeklindeki esaslı olmayan hataların işlemin sıhhatini etkilemeyeceğini öngörmektir.

2. Lafzı İtibariyle VUK md.108 Düzenlemesi

2.1. Birinci Yargı

VUK md.108’e göre, “Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.”

Düzenlemenin lafzı; lafızda yer alan iki ayrı yargının, ayrı ayrı ele alınması suretiyle değerlendirilmelidir. İlk yargı şöyledir: “Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler.” İlk yargının mefhumu muhalifinden şu anlaşılır; tebliğ olunan belgelerde esasa müessir şekil hataların bulunması ilgili belgenin hukuki kıymetini kaybetmesi sonucunu doğuracaktır.¹⁰

VUK md.108’de yer alan ilk yargının doğru anlaşılabilmesi için üç sorunun doğru biçimde cevaplandırılması gerekir. Bu sorular şunlardır: “Tebliğ olunan vesikalar” hangi vesikalardır? “Esasa müessir hatalar”

⁹ Düzenleme devamında, 1. fıkrada belirtilen koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, işlemi geçersiz kılacak koşulları ve idari işlemi geçersiz kılmayacak işlem kusurlarını düzenlemiştir. <https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_125.html> Erişim tarihi 08 Mayıs 2025

¹⁰ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş and Mahmut Kaşıkçı, Vergi Hukuku (2nd edn, Filiz Kitabevi 2022) 200

nelerdir? “*Hukuki kıymetin kaybı*” ifadesinden ne anlaşılmalıdır? Hukuki kıymetin kaybının sorgulanması ise, kendi içerisinde iki ayrı sorgulamanın yapılmasını gerektirir: Belgelerin hukuki niteliği nedir ve buna dayalı olarak belgenin geçersizliği hangi hukuki sonucu/sonuçları doğurur? Çalışmada unsurları itibarıyla VUK md.108’in değerlendirildiği kısımda, ifade olunan sorulara cevap aranacaktır.

Tebliğ edilen vesikalar, öncelikle mazbatalı tebliğ zarfının¹¹ -tebliğ usulüne göre e-tebligat bilgilerinin yer aldığı elektronik belge¹² veya ilan metninin¹³- bizihi kendisi ve tebliğin konusunu oluşturan VUK md.93

¹¹ Çalışmanın bundan sonraki kısmında, sadece mazbatalı zarf örneği verilerek yapılan her değerlendirme, usullerin farklılığına dayalı olarak “e-tebligat bilgilerine ilişkin elektronik belge” ve ilan tebliğlerde “ilan metni” için de geçerlidir. Çünkü hukuki nitelik olarak ifade olunan (elektronik ya da basılı olsun) yazılı belgelerin hepsi tebliğ işleminin maddi biçimini teşkil eder, yani aynıdır.

¹² Elektronik tebligat usulünde, tebligatın bildirim ve belgeleme işlevlerini sağlayıcı bilgilerin yer aldığı elektronik belgeyi ifade etmek üzere “e-tebligat bilgilerinin yer aldığı elektronik belge” ifadesi kullanılmıştır. Belge Dijital Vergi Dairesi platformunda, “e-Tebliğ Bilgileri” olarak adlandırılmıştır. Bu belge tebligata ilişkin şu temel bilgileri ihtiva eder: “Vergi Dairesi”, “(Tebliğ olunan belgeye ilişkin) Belge No”, “Tebliğ Edilen Belge Türü”, “Vergi Dairesi Gönderim Tarihi”, “Mükellef Okuma Tarihi”. Tebliğin konusunu oluşturan belgelere elektronik sistemde e-tebligat bilgisinin yer aldığı elektronik belgedeki “Belge Görüntüle” butonuyla ulaşılmaktadır. Belgenin hukuki niteliği posta yoluyla tebliğlerdeki mazbatalı zarfın hukuki niteliği ile aynıdır, yani belge tebliğin maddi biçimini ifade eder. “E-Tebliğ Bilgileri” kavramı ile belge 456 No’lu VUK Genel Tebliği’nde düzenlenmemiştir. Ancak bu belgenin hukuki temeline, Elektronik Tebligat Yönetmeliği “Tanımlar” başlıklı md.3’de rastlarız. Düzenlemeye göre “Elektronik Tebligat Mesajı”nın tanımı şöyledir: Tebligat çıkarmaya yetkili makam ve merci tarafından güvenli elektronik imza veya elektronik sertifikayla imzalanmış, tebliğ edilecek içerik, ekli dokümanlar ve tebliğ için gerekli muhatap bilgilerinden oluşan elektronik ileti.” 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde ifade olunan ve Elektronik Tebligat Yönetmeliği’nin 3.maddesinde tanımlanan “delil kayıtları”, yine Elektronik Tebligat Yönetmeliği md.9/4’e göre, elektronik tebligat mesajının tamamının ulaştığı anda üretilir. Elektronik ortamda tebliğe ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yeterli açıklama bulunmaması halinde, Elektronik Tebligat Yönetmeliği’nin uygulama alanı bulacağına ilişkin ayrıntılı değerlendirmeler için bkz. Muhammet Hakan Okçu, “Vergi Usul Hukukunda Elektronik Tebligat” (2022) Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku ABD Yüksek Lisans Tezi 125

¹³ İlan tebliğde, tebliğin maddi varlığı “ilan metni” dir. Dolayısıyla çalışmada bu aşamadan sonra mazbatalı tebliğ zarfına ve zarftaki esasa etkili hata varlığına bağlı olarak yapılan değerlendirmelerin hepsi, ilan tebliğlerde ilan metni için de geçerlidir. İlan tebliğ usulü VUK md.103 ve devamında düzenlenen, istisnai nitelikte bir tebliğ usulüdür. VUK 345 Sıra No’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

uyarınca “*vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden*” belgelerdir.¹⁴ Tebligatın konusunu/nesnesini oluşturan belgelerin büyük kısmını, vergi ihbarnameleri ve ceza ihbarnameleri gibi “*yazılı idari işlemler*”¹⁵ oluşturur. Vergilendirmeye ilgili hüküm ifade eden belgeler, yalnız ihbarnamelerden ibaret olmamasına rağmen; konunun makale sınırlarını aşmaması bakımından çalışmada, tebliğ konusu belgelerden yalnızca vergi ve ceza ihbarnameleri incelenecektir.

2.2. İkinci Yargı

VUK md.108'in ikinci yargısı şöyledir; “...*yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.*”

Düzenlemede yer alan ikinci yargıda ilk dikkat edilmesi gereken husus; “*hukuki kıymeti kaybetmek*” ifadesi yerine, yasa koyucunun doğrudan “*geçersiz kılmak*” anlamına gelen¹⁶ “*hükümsüz kılmak*” ifadesini tercih etmiş olmasıdır. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin hukuki nitelikleri itibarıyla yazılı idari işlemler olduğu dikkate alındığında, yasa koyucu-

md.2.1 uyarınca ilan metninde şu hususların belirtilmiş olması gerekir, “1- Mükellefin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası ile adresi, 2- Tebliğin ilgili bulunduğu vergi veya cezanın dönemi, nevi ve miktarı, 3- Mükellefin ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine bizzat veya bilvekele müracaat etmesi veya tahhütlü mektup veya telgrafla açık adresini bildirmesi halinde, kendisine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı, aksi takdirde ilan tarihinden itibaren bir ayın sonunda tebliğin yapılmış sayılacağı hususu.” Ancak güncel biçimde olağan tebliğ usulleri olarak nitelendirilebilir olan elektronik veya basılı posta yoluyla tebliğlerde olduğu gibi yazılı idari işlem tebliğe ekli bir biçimde ilan olunmaz. Dolayısıyla ilan tebliğindeki “ilan metni” nde mevcut bulunan esasa etkili şekil hatalarının doğuracağı hukuki sonuç yalnızca tebliğin geçersizliği olacaktır.

¹⁴ Bu belgeler genel itibarıyla yoklama ve düzeltme fişleri, vergi dairesi tarafından vergi mükellefinin ödevleri için yapılan bildirimler, vergi ve ceza ihbarnameleri, takdir komisyonu kararları, vergi tekniği raporları, uzlaşma tutanakları, inceleme raporlarıdır. Burcu Görkemli, ‘Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları’ (2017) 75 (3) Ankara Barosu Dergisi 101, 105; Şenyüz (n 3) 31-38

¹⁵ Vergi ve ceza ihbarnamelerinin hukuki nitelikleri hakkındaki ayrıntılı açıklamalar, çalışmanın 2.2.2. numaralı başlığı altında yapılmıştır.

¹⁶ “Hükümsüz” ve “geçersiz” eş anlamlı kelimelerdir <<https://sozluk.gov.tr>> Erişim tarihi 05.05.2025

nun -bize göre işlem geçersizliğini doğrudan akla getiren- “*hükümsüz kılma*” kavramını tercih etmesi anlamlı görünür. Düzenlemenin ikinci yargısının kapsamını; vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden tüm belgeler değil, yalnızca vergi ihbarnameleri ve Danıştay tarafından kabul gören kanaatle¹⁷ -bizim de katıldığımız biçimde- ceza ihbarnameleri oluşturur. Şu hâlde vergi ve ceza ihbarnameleri için “*mükellefin (veya ceza muhatabının) adının, verginin (veya cezanın) nevi (türü) veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması*” veya vergi ve/veya ceza ihbarnamelerinin “*görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması*” belgeyi – bize göre yazılı idari işlemi- geçersiz kılar. Belgenin “*görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş*” olması dikkat çekmeyi gerekli gördüğümüz bir diğer husustur. Çünkü ikinci yargıda sayılan diğer esasa etkili hata hallerinden ayrı olarak, görevli makam tarafından tanzim edilmeme hali, idari işlemi yetki unsuru yönünden sakatlayıcı niteliktedir.¹⁸

Belgenin geçersizliğinin hukuk alanında yaratacağı sonucun tespit edilmesi, vergi ve ceza ihbarnamelerinin hukuki niteliklerinin belirlenmesi ile doğrudan ilişkilidir. İfade olunan belgelerin hukuki nitelikleri, çalışmada ayrı bir başlık altında ayrıntılı biçimde inceleneceği için, bu kısımda ayrıca değerlendirilmeyecektir. Aynı durum, vergi ve ceza ihbarnamelerinde hangi hataların esasa etkili hata olarak nitelendirilebileceği sorunu için de geçerlidir. Ancak şuna değinmek gerekir ki, düzenlemenin ikinci yargısında sayılan esasa etkili hata halleri, örnek verici

¹⁷ “Söz konusu düzenlemenin, re’sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergilere yönelik tanzim edilen ihbarnamelere ilişkin olmasına karşın vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük veya vergi ziyai cezasına dair düzenlenen ceza ihbarnamelerine de uygulanıp uygulanmayacağına yönelik açık hüküm bulunmamaktadır. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağına dair 213 sayılı Kanun’un 3. maddesindeki kuralın, 213 sayılı Kanun’un 336. maddesi ile 35. maddesi arasında olan bağlantı dikkate alınarak yorumlanması sonucunda, vergi ihbarnameleri için öngörülen 213 sayılı Kanun’un 108. Maddesindeki kuralın ceza ihbarnameleri için de geçerli olduğunun kabulünü gerektirmektedir.” Dan.3.D, T.06.07.2020, E.2020/717, K.2020/2698; Dan.7.D, T.02.03.2004, E.2001/1844, K.2004/555; Dan.7.D, T.03.04.2024, E.2021/1375, K.2024/1822; Lexpera İçtihat Bankası

¹⁸ İdari işlemin yetki unsuru işlemi yapan idarenin işlemi yapma ehliyetinin olması ile ilişkilidir. İdare hukukunda yasal yetkilendirme ilkesi gereğince, yetkisizlik kuralı, yetkili olma istisnadır. İdari işlemi yapma yetkisi anayasa ve kanunlardan kaynaklanmaktadır. Kemal Gözler, İdare Hukuku C.1 (Ekin Yayıncılık 2019) 843

mahiyetteki hata halleri yani sınırlayıcı (tahdidi) olmayan hata halleridir.
¹⁹ Dolayısıyla her somut olayda mevcut hatanın, esasa etkili olup olmadığı araştırılmalıdır.

3. Unsurları İtibariyle VUK md.108

3.1. Tebliğ Olunan Vesika

VUK md.108'in anlaşılması amacıyla ele alınması gereken ilk ifade "*tebliğ olunan vesikalar*" ifadesidir. "*Tebliğ olunan vesikalar*" doğal ve zorunlu olarak mazbatalı tebliğ zarfını (e-tebligat bilgilerine ilişkin elektronik belgeyi ve ilan tebliğlerinde ilan metnini) ve tebliğin konusunu oluşturan vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden belgelerin bütünü karşılamak üzere anlam taşıması gereken bir ifadedir.

Olağan bir tebliğ usulünde²⁰ vergi ödevlisine tebliğ olunan vesikalar, mazbatalı bir tebliğ zarfı içinde (veya e-tebligat bilgilerine ilişkin elektronik belgeye eklenerek) muhataplarına VUK md. 93 ve devamında düzenlenen usullerle tebliğ edilir. Yetkili makam tarafından²¹ mevzuatta

¹⁹ Kaneti, Ekmekçi, Güneş and Kaşıkçı (n 10) 200; Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku (Yetkin Yayınevi 2019) 220

²⁰ Vergi usul hukukunda asıl olan tebliğin posta yoluyla yapılmasıdır. Kaneti, Ekmekçi, Güneş and Kaşıkçı (n 10) 195; Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku (21st edn, Siyasal Kitabevi 2018) 116; Karakoç (n 19) 225; Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku (Adalet Yayınevi 2021) 177. Bu tespit günümüzde elektronik posta yoluyla tebliğin yaygın kullanımı gözetildiğinde de değişmez. Nitekim yazılı şekil bakımından elektronik tebliğ ile posta yoluyla tebliğ arasında bir fark bulunmaz. Güvenli e-imza ile imzalanan elektronik belge, ıslak imza ile imzalanmış basılı belge ile aynı hukuki kıymete sahiptir. AYM, E. 2018/144, K. 2019/72, T. 19.09.2019, Resmi Gazete Tarih ve Sayısı: 26.11.2019 / 30960 <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/11/20191126-8.pdf>> Erişim tarihi 10.10.2022

²¹ 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'nun 1. maddesine göre, "Kazai merciler, umumi ve mülhak bütçeli daireler, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak bilcümle tebligat, bu kanun hükümleri dairesinde Posta, Telgraf ve Telefon işletmesi vasıtasıyla yapılır." Tebligatlar, kural olarak Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi tarafından yapılır. Ancak Tebligat Kanunu'nun 2.maddesine göre, "Diğer kanunlarda özel hüküm bulunması halinde veya tehirinde zarar umulan işlerde veya aynı yerde bulunan 1 inci maddede yazılı daire ve müesseseler arasında veya bu daire ve müesseselerde bulunan şahıslara yapılacak tebligat, kendi memurları veya mahalli mülkiye amirinin emriyle zabıta vasıtasıyla yaptırılır." Ayrıca Vergi Usul Kanunu md.107 uyarınca, memur vasıtasıyla tebliğ usulü de benimsenmiştir. Maliye Bakanlığı, tebliğleri posta yerine bakanlık memurları vasıtasıyla yaptırmaya yetkilidir. Memur vasıtasıyla tebliğ, posta yoluyla tebliğ usulüyle aynı şekilde

öngörülen usule uygun olarak, esasa etkili nitelikteki hataları ve eksiklikleri barındırmayan (posta yoluyla ve memur vasıtasıyla tebliğde) mazbatalı tebliğ zarfı,²² elektronik tebliğde²³ “*e-Tebliğat Bilgileri*” başlıklı elektronik belge -ilanen tebliğlerde ilan metni- ile yapılan tebliğatlar, geçerlidir.

Şekil sakatlıklarının geçersiz kılacağı işlemin doğru tespit edilebilmesi için, tebliğin maddi biçimi ve (bu biçime ekli) tebliğ konusu yazılı idari işlemin ayrı ayrı değerlendirilmesi zorunludur. Mazbatalı tebliğ zarfı tebliğ işleminin dış dünyadaki maddi biçimini yani şeklini²⁴ oluştururken, içeriğindeki belgeler (vergi ve ceza ihbarnameleri açısından) idari işlemin dış dünyadaki maddi biçimini/şeklini oluşturur. Her iki şekil farklı amaçlar uğruna mevcuttur ve Anayasa md.36’da düzenlenen adil yargılanma hakkını farklı temellerde korurlar. İdari işlemin şeklinin işleme ilişkin esaslı bilgileri hatasız biçimde içermesi, işlemin konusunu ve kapsamını (içerik itibarıyla) doğru açıklayarak işlem muhatabının adil

gerçekleştirilir. İki tebliğ usulü arasındaki tek fark, memur vasıtasıyla tebliğde posta elemanının yerine memur aracılığıyla tebliğin gerçekleştirilmesidir Şenyüz (n 3) 108-109; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce and Adnan Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler (Ekin Yayınevi 2021) 203

²² Tebliğin mazbatalı olma zorunluluğu, Tebliğat Kanunu’nun 23. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenleme ile tebliğin hem bilgilendirme hem de belgelendirme işlevi, güvence altına alınmıştır. Zorunluluk, Tebliğat Kanunu’nun 51. maddesi uyarınca, vergilendirmeye ilişkin belgelerin tebliği bakımından da uygulama alanı bulur.

²³ Doğrudan tebliğatın bir türü olarak nitelendirilebilecek elektronik tebliğat, tebliğatı yapacak kurum tarafından bilişim sistemleri aracılığıyla alıcının elektronik tebliğat adresine gönderilmesi, ayrıca bu gönderinin belgelendirilmesidir. Ayşe Ece Acar, “Elektronik Tebliğat” (2016) 14 (39) İÜHFM 23, 162 <<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/292208>> Erişim tarihi 29.07.2025. Elektronik tebliğ usulü VUK md.107/A da düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre, “...tebliğ yapılacak kimselere, 93’üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir. Elektronik ortamda tebliğat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK’un 107/A maddesinin son fıkrasında kendisine tanınan geniş yetkiyi, 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’ni çıkararak kullanmıştır. İlgili genel tebliğde, 511 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile bazı değişiklikler yapılmıştır.

²⁴ İdari işlemlerin şekil unsuru hakkında ayrıntılı açıklamalar, çalışmanın 2.2.1. numaralı başlığı altında yapılmıştır.

yargılanma hakkını, olası hukuka aykırılık itirazının konusu itibariyle korur iken;²⁵ mazbatalı tebliğ zarfının hatasız biçimde düzenlenmesi ise, muhatabının adil yargılanma hakkını, bu "*hakkı kullanabileceği sürelerin başlayıp başlamadığını belirlemek ve ispat etmek*"²⁶ suretiyle korur. Çünkü tebliğ, hak arama sürecini başlatıp bitirir.²⁷ Tekrar altını çizmek gerekir ki, her iki şekil farklı amaçlar uğrunadır ve ayrı ayrı hatasız ve eksiksiz olmalıdır.

VUK md.93'e göre, vergilendirmede tebliği zorunlu olan belgeler yani tebliğ konusu belgeler, vergilendirmeye ilgili hüküm ifade eden - tahakkuk fişi haricindeki- tüm vesikalardır. Tebliği gereken belgeler genel itibariyle şunlardır: vergi ve ceza ihbarnameleri, düzeltme ve yoklama fişleri, vergi inceleme raporu ve tutanakları, takdir komisyonu kararları, vergi tekniği raporları, incelemeye yetkili olacakların çıkaracakları yazılar, ödeme emirleri, vergi mahkemesi kararları, uzlaşma gün ve ye-

²⁵ "Gerekçe ile işlemten etkilenen kişiye, işlemin dayandığı sebepler hakkında bilgi verilmektedir. Bu şekilde ilgililerin, idari işlemin dayandığı esasları ve bunların sonuçlarını önceden görerek, işleme karşı hukuk yollarına başvurma konusunda bir karara varma ve işleme karşı savunma geliştirmeleri mümkün olmaktadır. Bu sebeple gerekçe ilkesi, ilgilinin bilgi alma hakkının asgari düzeyi ve savunma haklarının bir parçası olma anlamına gelmektedir." Sinan Seçkin and Gül Üstün, "İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi" (2015) Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 2, 526; "Vergi inceleme raporları, mükelleflerin kendileri hakkında nasıl değerlendirme yapılarak hangi sonuca varıldığını, hangi yollardan gidilerek matrah farkı bulunduğu, vergi ihbarnamesinin tebliği sırasında bilmeleri en doğal haklarıdır." Şenyüz (n 3) 33. ; Candan VUK md.35 ve VUK md.366 ya atıf yaparak şu ifadeleri kullanır; "vergi inceleme raporu ile takdir kararının ve tespit tutanaklarının vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesi konusunda getirilen zorunluluğunun amacı; mükelleflerin haklarında yapılan vergilendirme ve/veya ceza kesme işlemlerinin sebep unsuru bakımından bilgi sahibi olmalarının; böylece, kanun yollarına başvuru vurma konusunda karar verebilmelerinin ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 6'ncı, Anayasanın da 36'ncı maddesinde güvence altına alınan savunma haklarını gereği gibi kullanabilmelerinin sağlanabilmesidir." Turgut Candan, "Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır? <<https://turgutcandan.com/2021/01/28/vergi-teknigi-raporunun-vergi-ceza-ihbarnamesine-eklenmemesinin-hukuki-sonuclari-nedir-ne-olmalıdır/>> Erişim tarihi 02.06.2025

²⁶ Nesibe Kurt Konca, "Türk Hukukunda Tebligata İlişkin Sorunlar ve Güncel Çözüm Önerileri" (2014) 114 TBB Dergisi 239, 240-241

²⁷ ibid 241

rini tayin ile ilgili yazılar.²⁸ Tebliğ konusu olan belgelerin hukuki nitelikleri, her bir belge için ayrı ayrı değerlendirme neticesinde belirlenebilir niteliktedir ve bu değerlendirmeye bağlı olarak geçersizliğin neden olacağı hukuki sonuç tespit edilebilir. Örneğin, yükümlendirici bir idari işlem olan bilgi isteme yazısında mevcut olan esasa etkili şekil hatası, muhatabı için bildirim yükümlülüğünün doğmaması sonucunu doğuracaktır. Ancak ifade olunduğu üzere, çalışmada amacımız tebliğ konusu olabilecek her belgenin hukuki niteliğini araştırmak değildir.

Tebliğ işleminin şekli bakımından da hukukumuzda yazınlık esastır.²⁹ Tebliğin yazılı şekli; posta yoluyla tebliğde mazbatalı tebliğ zarfı, elektronik posta yoluyla tebliğde elektronik tebliğ belgesi veya ilanen tebliğde ilan metnidir.³⁰ Tebligat işleminin “*bildirim ve belgelendirme işlevlerini*”³¹ gerçekleştirmesi için tüm yazılı tebliğ biçimlerinin; bildi-

²⁸ Mehmet Arslan and Mine Biniş, ‘Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat’ (2016) 14(1) Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi 300 < <http://dergi.park.ulakbim.gov.tr/yea/article/view/5000171941/5000155093> > Erişim tarihi 20 Mayıs 2025; Şenyüz (n 3) 31-39

²⁹ “Tebligatın yazınlık ilkesi, idari işlemlerin yazılı olması kuralının bir sonucu olarak karşımıza çıkar. Çünkü yazınlılığın, işlemin niteliğini ve aşamasını göstermesi bakımından ispat itibarıyla sağladığı yarar açıktır.” Şenyüz (n 3) 22

³⁰ “Tebligat, hukuksal bir işlemin ilgili kimsenin bilgisine sunulması için yetkili makamın, kanunun öngördüğü esas ve usullere uygun bir biçimde (elektronik ortam da dahil) yazı veya ilan yoluyla yaptığı belgeleme işlemidir.” Ejder Yılmaz and Tacar Çağlar, Tebligat Hukuku (Yetkin Yayıncılık 2013) 39

³¹ “Tebligatın kurucu unsurları ise yazılı bildirim ve belgelendirme unsurlarıdır. Tebliği çıkaran merciin muhataba bildirilmesi gereken evrakın, muhataba veya onun adına tebliği kabule yetkili kişilere verilmesi sonucu bilgilendirme unsuru gerçekleşmiş olur. Belgelendirme unsuru ise, yazılı bildirimin kanunda öngörüldüğü şekilde yapıldığına dair tutanağın düzenlenmesi ile gerçekleşmiş olur. Somutlaştıracak olursak, tebliğ mazbatalı kapalı zarfın arka yüzündeki matbu tutanağın boş kısımlarından ilgili olanlarının kanunda öngörüldüğü şekilde doldurulup tarih yazılarak imzalanması belgelendirme unsurunu meydana getirir. Bu iki unsurun bir araya gelmesi ile de tebliğ işlemi tamamlanmış olur.” Derya Belgin Güneş, ‘Tebliğ Yokluğu’ (2016) 74 (1) İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası 221, 223; Timuçin Muşul, Tebligat Hukuku (6th edn, Adalet Yayınevi 2016) 45-51; Mahmut Bilgen, Tebligat Hukuku (2nd edn, Adalet Yayınları 2019) 23; Kadir Ayyıldırım, Türk Vergi Hukukunda Tebligat (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2019) 6; Osman Tunaoglu, Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2018) 5.; “Tebligatın, yazılı bildirim ve belgelendirme olmak üzere iki ana unsuru vardır.” (YHGK, E. 2015/3091, K. 2016/548, T. 27.04.2016). Aynı yöndeki kararlar için bakınız Yargıtay 8. HD., T. 28.04.2015, E. 2014/22818, K. 2015/9567; Yargıtay 12. HD., T. 16.03.2015, E. 2014/32400, K. 2015/5972; Yargıtay 12. HD., T. 25.12.2014, E.

rimin içeriği (neyin bildirildiği), ne zaman ve kim tarafından ve kime yapıldığı gibi temel bilgileri ispatlayıcı biçimde olması gerekir.³²

VUK md.108 düzenlemesinin, kanun sistemi içerisinde tebliğ bölümünde sistematik olarak yer almış olması, tebliği gereken tüm belgelerdeki esasa etkili hataların, öncelikle ve mutlak surette tebliği geçersiz kıldığı sonucuna bizi ulaştırmaz.

Esasa etkili hatanın hangi belgede mevcut bulunduğuna bağlı olarak, "*hükümsüzlüğün veya hukuki kıymet kaybının*" sonuçları da farklı olacaktır. Tebliğin şeklinde, tebliğe ilişkin temel bilgilerin yer alması gerektiği ifade olunmuştur. Örneğin, üzerinde muhatabının veya tebliği yapanın bilgilerinin yazılı olmadığı boş beyaz bir zarf içerisinde tebliğ yapılamaz.³³ Mazbatalı zarfta, esaslı hataların mevcut olması, tebliği geçersiz hale getirir. Ancak dikkat çekmek gerekir ki bu örnekte, muhatabının bilgilerinin yazılı olmadığı zarf içerisinde yapıldığı varsayılan tebliğ konusu ihbarname herhangi bir şekil hatası barındırmıyor olabilir. Bu durumda, yazılı idari işlemin geçerli olduğunu sadece tebliğin geçersiz olduğunu kabul etmek gerekir.

Çalışmanın bu aşamasında, örnek verici mahiyette, posta yoluyla tebliğ usulü esas alınarak, tebliğin şekli üzerine bazı açıklamalarda bulunulacaktır. VUK md. 99'a göre, "*Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığınca tesbit edilen özel zarflar kullanılır.*" "*Tebliğ zarflarının üzerinde, tebligatla ilgili ayrıntıların bir özeti bulunur*".³⁴ Tebliğin usulüne uygun yapılıp yapılmadığı ve dolayısıyla geçerli olup olmadığı tebliğ mazbatası³⁵ ile ispatlanır. VUK md.99 ile, Bakanlığa özel zarf belirleme konusunda yetki verilmiş olsa da, Bakanlığa verilen bu yetkinin, sadece ortak bir standart/biçim belirleme ile sınırlı olduğunun kabul edilmesi ve bu yetkinin Tebligat Kanunu'nun 23. maddesi gözetilerek kullanılması gerekir. Çünkü tebligat, savunma hakkı ve dolayısıyla adil yargılama

2014/31452, K. 2014/31559, Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, Erişim Tarihi: 12.07.2025

³² Güneş (n 31) 223

³³ ibid 223

³⁴ Karakoç (n 19) 215

³⁵ Tebligatın konusunu oluşturan belgeler, matbatada yazılı bulunan tarihte ilgisine tebliğ edilmiş sayılırlar. Bu sayede idare, tebliğ konusunun muhatabına ulaştığı bilgisine sahip olur. Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 21) 179; Arslan and Biniş (n 28) 305

hakkı ile birincil dereceden ilişkilidir³⁶ ve tebliğin geçerliliğini etkileyen mazbatalı zarfın hangi bilgileri içermesi gerektiği hususunun yasa ile düzenlenmesi gerekir. *“Uygulamada kullanılan tebliğ zarfları, kapalı zarf kısmı ile tebliğ alındısından meydana gelen iki ana parçadan oluşur. Tebliğin kime, ne zaman yapıldığı vb. bilgilerin yer aldığı tebliğ alındısı, kapalı zarfa bağlı ve tebligat sırasında ondan kolayca ayrılacak biçimde hazırlanmıştır.”*³⁷

Mazbatalı tebliğ zarfında hangi bilgilerin yer alması gerektiği hususunda, VUK’da özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Tebligat Kanunu’nu, tebligata ilişkin genel kanun niteliğini taşır. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı’nın kendine verilen *“özel zarf şekli belirleme”* yetkisini, tebligata ilişkin genel kanun niteliğini haiz olan Tebligat Kanunu’na uygun biçimde kullanması gerekir.³⁸ Nitekim, Tebligat Kanunu’nun *“Diğer*

³⁶ Muhammet Özekeş, “Usulsüz Tebligat ve Dürüstlük Kuralı (Karar İncelemesi)” (1998) 66 Manisa Barosu Dergisi 56; Konca (n 26) 240

³⁷ Şenyüz (n 3) 89

³⁸ “7201 sayılı Tebligat Kanununun Üçüncü Faslında yer alan 51’inci maddesinde, mali tebliğlerle ilgili kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerinin uygulanacağı, 1’inci maddesinde, kazai merciler, genel ve katma bütçeli daireler, belediyeler, köy hükmü şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak bilcümle tebligatın, bu Kanun hükümleri dairesinde Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılacağı; 23’üncü maddesinde, tebliğin bir mazbata ile tevsik edileceği ve bu mazbatanın; tebliği çıkaran merciin adını, tebliği isteyen tarafın adını, soyadını ve adresini, tebliğ olunacak şahsın adını, soyadını ve adresini, tebliğin mevzuunu, tebliğin kime yapıldığını ve tebliğ muhatabından başkasına yapılmış ise o kimsenin adını, soyadını, adresini ve 22’inci madde gereğince tebellüğe ehil olduğunu, tebliğin nerede ve ne zaman yapıldığını, 21’inci madde-deki durumun bulunması halinde, bu hususlara müteallik muamelenin yapıldığını ve imtina için gösterilen sebebi, tebliğ evrakı kime verilmiş ise onun imzası ile tebliğ memurunun adı, soyadı ve imzasını ihtiva etmesi gerektiği; 59’uncu maddesinde ise Kanunun 1’inci maddesinde yazılı mercilerden çıkarılacak tebliğ evrakının, tebliğ mazbatalı kapalı bir zarf içinde gönderileceği kurala bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanununda hüküm bulunmadığı için vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğinde de uygulanması gereken Tebligat Kanunundaki değinilen hükümlerden, vergi idareleri tarafından tebliğ edilecek evrakın, tebliğ mazbatalı kapalı bir zarf içinde gönderilmesi ve tebliğ mazbatasına, tebliğin konusunun yazılması gerekmektedir. Dolayısıyla, tutanak mahiyetindeki mazbatalı zarfın muhataba tesliminden sonra tebliği çıkaran mercie iade edilen mazbata, evrakın tebliğ edildiğine kanıt oluşturmaktadır. Mazbatanın, tebliğin konusu bölümünde gösterilmeyen herhangi bir evrakın da zarf içinde bulunduğu kabulü olanaklı değildir.” Dan.3.D, T.19.12.2016, E.2016/13139, K.2016/8464 (2017) 145 Danıştay Dergisi 285-288 <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/15_05_2018_114253.pdf>Erişim tarihi 08.06.2025

Mali Tebligat" başlıklı 51. maddesine göre, "*mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfiқан yapılır.*"

Tebliğat Kanunu'nun 23. maddesine göre tebligat mazbatasının ihtiva etmesi gereken kayıtlar şunlardır:

1. *Tebliğı çıkaran merciin adı,*
2. *Tebliğı isteyen tarafın adı, soyadı ve adresi,*
3. *Tebliğ olunacak şahsın adı, soyadı ve adresi,*
4. *Tebliğin mevzuu,*
5. *Tebliğin kime yapıldığı ve tebliğ muhatabından başkasına yapılmış ise o kimsenin adı, soyadı, adresi ve 22 nci madde gereğince tebellüğe ehil olduğu,*
6. *Tebliğin nerede ve ne zaman yapıldığı,*
7. *21 inci maddedeki durumun tahaddüsü halinde bu hususlara mütaallik muamelenin yapıldığı, adreste bulunma ve imtina için gösterilen sebep,*
8. *Tebliğatin adres kayıt sistemindeki adrese yapılması durumunda buna ilişkin kayıt,*
9. *Tebliğ evrakı kime verilmiş ise onun imzası ile tebliğ memurunun adı, soyadı ve imzası"*

Mazbatalı tebliğ zarfında yukarıda verilen bilgilerin eksik veya hatalı biçimde bulunması durumunda, tebliğin hatalı olduğunun kabulü gerekir. Ancak bu hatalar -esasa etkili olarak değerlendirilmesi halinde- sadece tebliğ (usul) işlemine ilişkindir ve tebliğ işlemi geçersiz kılar. Tebliğ işlemi yapılışındaki usul kurallarına riayet edilmemesi dolayısıyla geçersiz olabileceği gibi, şeklinde esasa etkili hata bulunması dolayısıyla da geçersiz olabilir. Mazbatalı zarfta bulunan eksiklikler ve hatalar/yanlışlıklar, tebliğ konusu yazılı idari işlemin geçerliliğine/sıhhatine kural olarak doğrudan etki etmez.³⁹

³⁹ İstisnai durumlarda tebliğin geçersizliği idari işlemi sakatlayabilir. Tebliğin konusunun ödeme emri olması durumunda, ödeme emrinin dayandığı önceki işlem olan ihbarnamenin tebliğindeki geçersizlik, hukuka uygun tebliğin yokluğu halinde tahakkuk gerçekleşmeyeceği için ödeme emrini geçersiz hale -dolaylı olarak- getirir. Bkz. "Tahakkukla ilgili tebligatın hatalı olması halinde, bu tebligata dayalı olarak çıkarılan ödeme emrinin iptali gerekir." Dan.7.D, T.09.04.1973, E.1971/3120, K.1973/1167, Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Oluş Yayıncılık 2002)

3.2. Hukuki Kıymetin Kaybedilmesi

VUK md.108’de geçen “*kıymet*” kavramı anlam itibariyle “*değere/bir şeyin değdiği karşılığa*” karşılık gelir.⁴⁰ “(Hukuki) *değerin/karşılığın kaybedilmesi*”, belgenin (hukuki niteliğine bağlı biçimde) hukuk alanında karşılığının olmaması biçiminde anlaşılmalıdır. Nitekim doktrinde Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, VUK md.108’e ilişkin açıklamalarında hukuki kıymetin kaybını “*hukuksal sonucun gerçekleşmemesi*”⁴¹ ifadesiyle açıklamışlardır.

Yasa koyucu, VUK md.108’de yer alan ilk yargıda “*hukuki kıymetin kaybedilmesi*” kavramsal olarak kullanmışken, maddenin devamındaki ikinci yargıda geçersizlik anlamına gelen “*hükümsüz kılma*” ifadesini kullanmıştır. Bu kavramsal farklılığın amaca yönelik bir farklılıktan mı kaynaklandığı, yoksa aynı anlama gelmek üzere sehven mi farklı kavramların benimsendiğini öngörmek güçtür. Ancak, daha geniş anlam taşıyan yani “*hukuksal sonucun gerçekleşmemesi*” anlamına gelen “*hukuki kıymetin kaybedilmesi*” ifadesinin hem tebliğin şekli hem tebliğin konusu olan ve vergilendirmeye ilgili hüküm ifade eden tüm belgeleri kapsayıcı yargıda kullanılmış olması; buna karşın, hukuk biliminde doğrudan işlem geçersizliğini akla getiren “*hükümsüz kılma*” ifadesinin ise, yalnızca vergi ihbarnamelerine özgü biçimde kullanılması dikkate değerdir. Çünkü vergi ve ceza ihbarnameleri hukuki nitelikleri itibariyle, tarh ve ceza kesme işlemlerinin bizatihi kendisini/işlemlerin yazılı şeklini teşkil ederler.

Vergi Usul Kanunu’muzda “*tebliğ olunan vesika*” kavramı yerine, vergi ihbarnameleri için “*tebliğ olunan yazılı idari işlem*” kavramının kullanılması, kuralın amacına daha uygun olurdu. Nitekim Alman yasa koyucusu tebliğ edilen “*belge*” kavramı yerine; Alman Vergi Usul yasasının 122. maddesinin 2. fıkrasındaki (§122 (5) AO) “*posta ile iletilen yazılı idari işlem (Ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird)*” ifadesinde “*yazılı idari işlem*” kavramını kullanmış-

297; “İlanen tebliğin usulsüz olması halinde bu şekilde tebliğ edilen ödeme emirlerinin de iptali gerekir.” Dan.3.D, T.06.02.2018, E.2016/2264, K.2018/901; “Tebliğ işlemi hatalı olduğu takdirde, yeni bir tebliğ çıkarılması gerekir. Usulüne uygun olarak tebliğ edilmeyen ihbarname kesinleşmediğinden ödeme emri düzenlenemez.” 14.12.1988 Tarihli Maliye Bakanlığı Özelgesi, Gürol Ürel, Vergi Usul Kanunu Uygulaması (Seçkin Yayıncılık 2023) 266

⁴⁰ Türk Dil Kurumu Sözlüğü <<https://sozluk.gov.tr/>> Erişim tarihi 04.06.2025

⁴¹ Kaneti, Ekmekçi, Güneş and Kaşıkçı (n 10) 200-201

tır. Tebliğin konusunu oluşturan belgelerin hukuki niteliklerinin - tasnif bakımından⁴² veya aşama (asli, hazırlayıcı veya tamamlayıcı⁴³) bakımından farklı olsalar da- idari işlemler olduğu dikkate alındığında, Alman yasa koyucusunun kavram kullanımı daha doğrudur. Elbette tebliğ olunan her vesika -vergi ihbarnamelerinde olduğu gibi- asli, yükümlendirici idari işlemi teşkil etmeyecektir. Bazı durumlarda "yazılı bildirim" olarak nitelendirilen ve türüne göre tebliğ edici/yürürlüğe koyucu nitelikte işlemler⁴⁴ de tebliğ konusunu oluşturabilir. Ancak vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği göz önüne alındığında; bu belgelerin yazılı bildirimlere benzetilmesi kabul edilemez. Türk vergi usulünde, mükellefler ve/veya ceza muhatapları için "hakkınızda tarh/ceza kesme işlemi tesis olunmuştur" şeklinde ihbarnamelerden ayrı düzenlenen bildirim yazıları, ne mevzuatta ne uygulamada mevcuttur. Tarh ve ceza kesme işlemlerinin, ihbarnameler dışında başka bir şekilde, maddi varlık kazanmasını öngören yasal bir dayanak bulunmadığına göre, ihbarnamelerin tarh ve ceza kesme işlemlerinin bizatihi kendisi olarak nitelendirilmesi zorunludur.

Çalışma konusu hakkında doktrinde genel yaklaşım; VUK md.108 kapsamında esasa etkili hataların mevcudiyetinde (hangi belgede olduğu ayırt edilmeksizin), hem belgenin hem de tebliğin geçersiz olduğudur. *Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı*'ya göre, "Tebliğ yöntemine uygun olmakla birlikte, tebliğ edilen belgelerde, bazı şekil hataları bulunabilir. Eğer bu şekil hataları esasa etkili değilse, tebliğin geçerliliğini önlemez; tebliğin hukuksal değeri vardır. Fakat esasa müessir şekil hataları varsa, belgeler ve tebliğ hukuksal sonuç yaratmaz"⁴⁵. Benzer yöndeki bir diğer yaklaşım doktrinde *Karakoç* tarafından ileri sürülür. Yazara göre, "tebliğ edilen belgelerde bazı şekil hataları bulunabilir. Bu şekil hataları esasa etkili değilse, tebliğ geçerlidir. Esasa etkili şekil hataları varsa, belgeler ve tebliğ hukuki sonuç doğurmamaktadır."⁴⁶ *Çelik ve Yüce*,

⁴² İdari işlemlerin tasnifi için bakınız Melikşah Yasin, İdari İşlemler Ders Notları (2015) <<https://cdn.istanbul.edu.tr/statics/idarehukuku-hukuk.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2014/11/IDARI-ISLEMLER.pdf>> Erişim tarihi 06 Temmuz 2025

⁴³ İdari işlemlerin aşamaları hakkında bilgi için bakınız Cihan Kanlıgöz, 'İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim' (1988) 40 (1) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 173, 175

⁴⁴ Halil Altındağ, Yayınlanmamış Ders Notları (2024) 16

⁴⁵ Kaneti, Ekmekçi, Güneş and Kaşıkçı (n 10) 200-201

⁴⁶ Karakoç (n 19) 220

VUK 108. maddedeki ihbarnameye özgü biçimde örnek verilen hata hallerinin tebliği geçersiz kıldığını ifade etmiştir.⁴⁷ Oktar'ın, “*hangi hataların esasa etkili olduğu, dolayısıyla tebliği hükümsüz kılacağını*”⁴⁸ ifadesinden, Çelik ve Yüce ile benzer yaklaşımı benimsediği çıkarılabilir. Ancak yazar, vergi ihbarnamelerine ilişkin kanunda yazılı hallerin ise “*belgeyi hükümsüz hale getirdiğini*”⁴⁹ ifade etmiştir. Kızılot'a göre, “*esasa etkili bir hata, ilgili belgeyi geçersiz hale getireceğinden tebliğ hükmü ve sonuç doğurmayacak ve tebligat yapılmamış sayılacaktır*”.⁵⁰

Bizim çalışmada ele aldığımız biçimiyle yaklaşımımızı kısmen destekleyici görüş, doktrinde Şenyüz tarafından ileri sürülmüştür.⁵¹ Yazar, tebliğ konusu belgede esasa etkili hatanın bulunması halinde tebliğin geçersizliğini ön kabul olarak benimsemiş olmakla birlikte, “*böyle bir durumda hatalı belgenin hatası giderilecek şekilde yeniden düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekir. İlgili idare bunu yapmayıp vergi istemeye devam ederse, muhatap vergi ya da cezaya karşı dava açıp, terkinini isteyebilir*” ifadesini kullanmıştır. Yazarın ifadesinden, tebliğ konusu belgedeki esaslı hatanın mevcudiyetini, tarhın hukuka uygunluğunu sakatlayacak bir hal olarak nitelendirdiği çıkarımı yapılabilir.

3.2.1. Tebliğ Bakımından

“*Tebliğ*” kelimesinin Türkçe karşılığı; bildirme, haber verme ve bildirim anlamlarına gelmektedir.⁵² Tebliğ (tebligat); bilinmesi gereken bir bilginin, haberin ilgili kişiye bildirilmesidir.⁵³ Hukuk biliminde tebliğ, “*hukuki işlemlerin kanunda öngörüldüğü şekilde muhatabına veya*

⁴⁷ Yazarın tam ifadesi şu şekildedir: “VUK 108. maddesinde şekil hatalarının sınırı çizilmiş olup ‘mükellefin adının, vergi türü veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması ya da tebliğin görevli makam tarafından çıkarılmış olmaması’ esasa müessir şekil hataları olarak kabul edilmiş, bu şekilde yapılan tebliğler geçersiz kabul edilmiştir.” Muhammet Çelik and Mehmet Yüce, ‘Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi’ (2020) 8 (16) Uyuşmazlık Dergisi 139, 158

⁴⁸ Salim Ateş Oktar, Vergi Hukuku (Türkmen Kitabevi 2017) 132

⁴⁹ ibid 132

⁵⁰ Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması C.1 (Yaklaşım Yayıncılık 1994) 903

⁵¹ Şenyüz (n 3) 144

⁵² Türk Dil Kurumu Sözlüğü <<https://sozluk.gov.tr/>> Erişim tarihi 05 Temmuz 2025

⁵³ Ahmet Cemal Ruhi, Tebligat Hukuku (3rd edn, Seçkin 2005) 1

muhabatı adına kanunen yetkili şahıslara yazılı olarak bildirimi ve bu bildirimin yapıldığının belgelendirilmesidir."⁵⁴

VUK md.21'e göre tebliğ, "*Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.*" Düzenlemeye göre, tebliğ (elektronik veya basılı olmak suretiyle) yazılı biçimde yapılmalıdır. İdari işlem teorisinde tebliğin yerine bu aşamada kısaca değinmek gerekir. İdare, kendini işlem yapmaya yönelten saike (sebeup unsuru)⁵⁵ dayalı olarak bir idari karar alır/işlem tesis eder (konu unsuru)⁵⁶ ve kararını dış dünyada (sözlü, yazılı olarak veya susmak suretiyle⁵⁷) maddileştirir/somutlaştırır (şekil unsuru)⁵⁸. Ancak kararın dış dünyada maddi varlığa bürünmesi, işlem muhabatının savunma hakkını (ve dolayısıyla adil yargılanma hakkını) korumak için yeterli değildir; bunun ilgisine ulaştırılması, bir diğer ifadeyle muhabatın bilgisine sunulması gerekir ki, bu tebliğ yoluyla mümkün olur.⁵⁹ Tebligat, ana amacı muhabatı hukuki işlemle ilgili haberdar etmek olan,⁶⁰ bilgilendirme ve belgelendirme işlevi

⁵⁴ Muşul (n 31) 45; Yılmaz and Çağlar (n 30) 39

⁵⁵ İdari işlemin sebeup unsuru idareyi işlemi yapmaya yönelten saiktir/etkendir. İdari işlemin mutlaka önceden nesnel olarak belirlenmiş hukuk kuralına dayanarak yapılması gerekir. Günday (n 4) 152-153.; Onur Karahanoğulları, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Turhan Kitabevi 2011) 431; Gözler (n 18) 1008

⁵⁶ İdari işlemin konu unsuru, işlemin hukuk aleminde doğurduğu sonuç yani işlemin hukuk düzeninde meydana getirdiği değişikliği ifade eder ve işlemin içeriği ile ilgilidir. Gözler (n 18) 844; Bir diğer ifadeyle idari işlemin bizatihi kendisini karşılar. Yıldırım, Yasin, Kaman, Özdemir, Üstün and Tekinsoy (n 4) 386

⁵⁷ (İdari) tasarruf yazılı, sözlü veya yerine göre de susma tarzında maddi biçime yani şekle bürünebilir. Yasin (n 42)

⁵⁸ İdari işlemin şekil unsuru ile ilgili ayrıntılı açıklamalarımız, çalışmanın 2.2.1. numaralı başlığı altında yapılmıştır.

⁵⁹ Tebligat yoluyla kişiler kendileri hakkındaki davadan veya hukuki işlemden haberdar olur ve kendini savunma imkânı bulurlar. Tebligat bu yönüyle adil yargılanma hakkı ve onun bir unsuru olan hukuki dinlenilme hakkı (savunma hakkı) ile yakından ilgilidir. Hilal Ünal Kaya, 'Bir İçtihadı Birleştirme Kararı Işığında Mernis Adresine Yapılan Doğrudan Tebligat (Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu, E.2019/2, K.2020/3, T.20.11.2020)' (2023) 31(3) Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1185, 1205; Kurt Konca, (n 26) 240

⁶⁰ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay and Muhammet Özekes, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı (5th edn, Vedat Kitapçılık 2017) 129

taşıyan bir usul işlemidir.⁶¹ Tebliğ, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem vasfı taşımadığından tek başına idari davaya konu edilemez.⁶² Vergi ve ceza ihbarnamelerinin idarenin iradesini açıklamak suretiyle mükellefi bilgilendirici metinler olduğu doğrudur, ancak bu belgeler tebligatın bizatihi kendisi değil, konusudur.

Usul ve şekil itibarıyla (esaslı) hatasız ve eksiksiz tebliğler geçerlidir. Bildirim ve belgelendirmeye ilişkin kurucu unsurları mevcut olan tebliğin esasa etkili hata nedeniyle geçersiz olması⁶³ durumunda, Tebligat Kanunu'nun 51. maddesinde yapılan atıf nedeniyle aynı kanunun 32. maddesi uygulanacaktır. Buna göre, usulüne aykırı yapılmış bir tebliğ, muhatabın tebliğ içeriğini öğrenmesiyle geçerli sayılacaktır. Aksi takdirde tebliğ, yapılmamış kabul edilir. Ayrıca Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik m. 53/2 uyarınca, muhatabın tebliğ içeriğini öğrendiğini beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi sayılır.⁶⁴ Tebliğe konu olan

⁶¹ “Tebliğatın bilgilendirme özelliği yanında belgelendirme özelliği de bulunan bir usul işlemidir. 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve Yönetmeliğinin amacı da tebliğin muhatabına ulaşması konusu ile ilgili olarak kişilerin bilgilendirilmesi ve bunun belgeye bağlanmasıdır” Yargıtay 6. HD, T. 10.03.2016, E. 2015/6042, K. 2016/1870; Yargıtay 12. HD, T. 27.02.2017, E. 2016/25317, K. 2017/2734 <<http://emsal.yargitay.gov.tr/>> Erişim tarihi 09 Temmuz 2025.

⁶² “Münhasıran tebligat işlemi dava konusu edilemez. Tebligat işlemlerinin dava konusu edilmesi, ancak duyurulmasına aracılık ettikleri asıl işlemin dava konusu edilmesi halinde, asıl işlemi kusurlandırmak amacıyla mümkündür.” Dan.3.D., T.27.02.2014, E.2011/4416, K.2014/849, Ürel (n 39) 261; “Tebliğat idari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan usuli bir işlem olduğundan, tebliğ işlemlerindeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması halinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Tebligat işlemlerinin, ilgililerine duyurulmasına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilebilmeleri mümkün değildir. Zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgililer açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı yoktur.” Dan V.D.D.K., 11.04.1997, E. 1995/425, K. 1997/187, Legalbank İçtihat Bankası

⁶³ Tebliğ işleminde “bildirim ve belgelendirmeye” ilişkin kurucu unsurların eksik olması durumunda tebliğin “yokluk” nedeniyle hukuki sonuç doğurmaz. Ancak kurucu unsurlar mevcut olmakla birlikte tebliğde mevzuata aykırılık söz konusu ise “usulsüzlük” nedeniyle tebliğ işlemi hukuki sonuç doğurmaz. İkisi arasındaki temel fark usulsüz tebliğin yok hükmündeki tebliğden ayrı olarak, muhatabın içeriği öğrenmesi ile geçerli hale gelmesidir. Tebliğin yokluğu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Canan Ruhi and Ahmet Cemal Ruhi, Tebligat Hukuku Bilgisi (Güncellenmiş ve Yenilenmiş 6th edn, Seçkin Yayıncılık 2021) 16; Güneş (n 31) 223

⁶⁴ Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik m. 53/3 uyarınca; usulsüz olarak yapılmış tebliğin ilgili muhatap tarafından öğrenildiği ve öğrenme tarihi başkalarınca öne sürülemez ve ispat edilemez.

işlem ile ilgili dava açma süresi de, bu tarihten itibaren başlayacaktır. Kurucu unsurları bulunmayan bir tebliğ ise yok hükmünde olacaktır⁶⁵ ve sonradan içeriğin öğrenilmesi suretiyle geçerli hale gelmeyecektir.⁶⁶ Her iki durumda da tebliğ hukuki sonuç doğurmaz.

Tebliğin hukuki sonuç doğurmamasının mükellef açısından ilk sonucu, başlaması tebliğe bağlı olan hukuk yollarına (ve idari yollara) başvuru sürelerinin geçersiz tebliğ tarihinde işlemeye başlamamasıdır.⁶⁷ Tebliğin geçersizliğinin vergi idaresi bakımından sonucu; ilgili vergi ve vergiye bağlı alacakların artık ödenebilir bir safhaya gelmesi için, yani tahakkukun gerçekleşmesi için gerekli ön şartın sağlanmamış olmasıdır. Tebliğin geçersizliğinin bir diğer önemli sonucu ise, tarh zamanaşımı ve ceza kesme zamanaşımı sürelerinin geçerli bir tebliğ olmaksızın doldurulmuş olması halinde, vergi ödevlileri açısından kamu borcunun sona ermesidir.

3.2.2. Vergi ve Ceza İhbarnameleri Bakımından

Vergi ve ceza ihbarnamelerinin esasa etkili hata ihtiva etmeleri durumunda, hükümsüz olacakları açıkça VUK md.108'de ifade olunmuştur. Belgelerin hükümsüz kabul edilmelerinin neden olacağı hukuki sonucu belirleyebilmek, öncelikle bu belgelerin hukuki niteliklerini tespit etmeyi gerektirir.

İdari Yargılama Usul Kanunu'nun (İYUK)⁶⁸ md. 2/1-a'ya göre, idari işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları açısından hukuka uygun olmak zorundadır. Şekil; idari işlemin geçerliliği için sıhhatli biçimde işlemde var olması gereken beş unsurdan birini teşkil eder. Hukuki işlemin kaynağını oluşturan irade açıklaması, iradenin oluşması ve idareyi anlaşılabilir duruma getirecek çeşitli yollarla dış dünyaya yansıtma unsurlarını içerir.⁶⁹ *"Bu anlamda iradenin, beyan biçiminde dış*

⁶⁵ Ruhi and Ruhi (n 63) 16; Güneş (n 31) 223; Mehmet Yüce and Muhammed Çelik, Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku (1st edn, Ekin Yayınevi 2017) 4

⁶⁶ Güneş (n 31) 223

⁶⁷ "Usulüne uygun yapılmayan tebligatlara karşı dava açma süresi, tebligatın mükellefin bilgisine girdiği tarihten itibaren başlar." Dan.4.D., T.29.09.2016, E.2016/526, K.2016/3389, Ürel (n 39) 265

⁶⁸ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu, Resmi Gazete T. 20.01.1982, S. 17580

⁶⁹ Selahattin Sulhi Tekinay, Borçlar Hukuku (4th edn, Sermet Matbaası 1979) 40; Gökhan Antalya, Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt 1 (Beta Basım Yayın Dağıtım 2012) 61; Fikret Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümler (16th edn, Yetkin Yayınları

dünyaya yansiyabilmesi, söz, yazı, işaret vb. vasıtalarla gerçekleştirilmekte ve irade beyanını açıklamak üzere kullanılan bu vasıtalarla şekil adı verilmektedir."⁷⁰ Söz, yazı, işaret ve hatta bazı durumlarda susma,⁷¹ iradeyi açıklama aracı olarak kullanılabilir.⁷² İradeleri açıklayacak vasıtaların yasalar ile belirlenmesi durumunda, işlemin sıhhati bu kurallara bağlıdır.⁷³ İşlemin dış dünyada görünür kılınması ile, bir diğer ifadeyle kararın açıklanması ile bu açıklanan kararın ilgisine bildirilmesi/ulaştırılması özü itibarıyla birbirinden ayrıdır. İlk durum işlemin şeklini, ikincisi ise işlemin tebliğini teşkil eder.

İdari işlemlerin şekil unsuru, niteliği/özü itibarıyla yukarıda ifade olunan hukuki işlemin maddi biçimine karşılık gelir ve fakat buna ek olarak işlemin usul gerekliliklerini de anlamca kapsar. İdari işlemin şekil unsurunu Onar, "*tasarrufun oluşu ve tamamlanması, iradenin hazırlanması, izharı ve tespiti için takip edilecek usul, merasim ve vesikalar*"⁷⁴ şeklinde açıklar. *Günday* idari işlemin şekil unsurunun iki anlama geldiğini ifade eder. İlk olarak idari işlemin şekil unsuru, "*idari işlemin özü-nü oluşturan iradenin dış dünyaya yansımalarının maddi biçimidir.*"⁷⁵ İkinci olarak ise şekil "*idari işlemin yapılmasında izlenen usuldür.*"⁷⁶ İdare hukukunda idari işlemin şekil unsuruna ilişkin yapılan tanımlar içerik itibarıyla benzerdir.⁷⁷ *Candan*'a göre idari işlemin şekli, "*tesisi*

2014) 119; Emre Can, 'İdari İşlemin Şekil Unsuru', (2015) Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Programı Doktora Tezi 7

⁷⁰ Tekinay (n 69) 40; Antalya (n 69) 324; Eren (n 69) 264; Can (n 69) 7

⁷¹ Özyörük'e göre, idari işlemin şekli, "tasarrufun yazılı, sözlü veya fiili, yerine göre de susma tarzında olmasıdır." Mukbil Özyörük, İdare Hukuku Ders Notları (İÜHF Yayınları 1982) 81; Can (n 69) 11.

⁷² Can (n 69) 7

⁷³ "Yasa koyucunun şekli belirlemediği durumlarda, taraflar şekil hususunda serbestçe tercihte bulunabilecektir." ibid 7

⁷⁴ Sıddık Sami Onar, İdare Hukukunun Umumi Esasları C.1 (İsmail Akgün Matbaası 1966) 199

⁷⁵ Günday (n 4) 144

⁷⁶ ibid 144

⁷⁷ Gözübüyük'e göre şekil kavramından, idari tasarrufun şeklinin ve tasarrufun yapılması için takip edilecek idari usulün anlaşılması gerekir. A. Şeref Gözübüyük, Amerika ve Türkiye'de İdarenin Kazai Denetlenmesi (Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları 1961) 74; Yayla idari işlemin şekil unsurunu, "idari işlemin hem görüntüsü hem de yapılaş biçimini ve yollarını içeren usul" olarak tanımlar. Yayla (n 4) 122

için yetkili idari makamca izlenmesi gerekli yöntemi (usulü) ve idari işlemin hukuk düzeninde aldığı biçimi, maddi varlığıdır."⁷⁸

VUK md. 34'e göre, "ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler 'ihbarname' ile ilgililere tebliğ olunur." VUK md.35'de ihbarnamenin muhteviyatı düzenlenmiş ve "takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti" nin ihbarnamaya ekleneceği öngörülmüştür. Vergi kanunlarında, res'en, ikmalen veya idarece tarh işlemlerinin sözlü veya ihbarname dışında başkaca yazılı biçimde yapılabileceği öngörülmemiştir. Şu halde inceleme raporu ve takdir komisyonu kararlarının (zorunlu biçimde) ekli bulunduğu ihbarnameler,⁷⁹ res'en, ikmalen veya idarece yapılan tarh işlemlerinin maddi biçimi, bir diğer ifadeyle şeklidir.⁸⁰ Benzer biçimde ceza kesme işlemlerinde VUK md. 366'a göre "kesilen vergi cezaları ilgililere (ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur." İlgili düzenlemenin son fıkrasına göre, "cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır." 366. maddede belirtilen ayrıntılı bilgileri içeren ve olayın tespitine dair tutanakla inceleme raporunun ekli bulunduğu ceza ihbarnamesi, ceza kesme idari işleminin şeklini oluşturur. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin muhteviyatı (VUK md.35 ve md.366) idari işlemin belirli açıklıkta ve belirlilikte olmasını sağlayacak biçimde düzenlenmiştir.⁸¹

⁷⁸ Turgut Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu (4th edn, Adalet Yayınevi 2011) 137

⁷⁹ İnceleme raporları, takdir komisyonu kararları ve ceza kesilmesini gerektiren olaya ilişkin tutanaklar, ihbarnamelerin ekleridir ve onlardan ayrı değerlendirilemez. Tarhın somut olaya ilişkin maddi ve hukuki dayanaklarının işlemin şeklinde yer alması, idari işlemin gerekçeli, açık ve belirli bir biçimde dış dünyada maddi varlığa kavuşmasını sağlar.

⁸⁰ Beyana dayalı tarhlarda (VUK md.25 uyarınca) tarh işleminin şekil unsurunu "tahakkuk fişi" teşkil eder.

⁸¹ İdari işlemlerin muhatapları açısından açıklık kazanmalarına ilişkin işlev, hukukumuzda "gerekçe ilkesi" ile sağlanır. "Gerekçe ilkesi, işlemin konusu olan kişiye yönelik bir ilkedir. Gerekçe ilkesinin işlemin muhatabı açısından açıklık kazandırma ve ispat işlevi mevcuttur. Gerekçe ilkesiyle öncelikle muhatabın hukuki güvelliğini sağlamak amaçlanır. İdarenin yaptığı işlemde statüsü etkilenen kişinin söz konusu işleme karşı idari veya yargısal başvuru yollarını kullanıp kullanmama kararını verebilmek için bazı verilere sahip olması gerekir. Buna göre gerekçe ile işlemde etkilenen kişiye, işlemin dayandığı sebepler hakkında bilgi verilmektedir. Bu şekilde ilgililerin, idari işlemin dayandığı esasları ve bunların sonuçlarını önceden göreyek, işleme

VUK 34. ve 366. maddelerdeki “ihbarname ile ilgililere tebliğ olunur” ifadesinden vergi ve ceza ihbarnamelerinin hukuki niteliklerinin “(yazılı) bildirim” olduğu çıkarımı yargı tarafından⁸² ve doktrinde ise Candan tarafından yapılmıştır. Kanaatimizce, VUK md. 34 ve md.366/1’de geçen “vergilerin ve cezaların ihbarname ile tebliğ olunacağı” ifadesi, bu belgelerin idari işlemlerin şekil unsurunu oluşturmadığı savını destekleyici veya ihbarnamelerin hukuki niteliğini “bildirim” olarak benimsemeyi sağlayacak bir argüman sunmaz. Düzenlemeler, sadece yazılı şekilde dış dünyada varlık kazanmış idari işlemin ilgisine aynı şekil ile ulaştırılması yönündeki emri içerir.

Candan’a göre ise, “vergi/ceza ihbarnamesinin vergi tarhiyatının ve ceza kesme işleminin kendisi olmadığı; bu işlemlerin duyuru aracı olduğu doğrudur. Dolayısıyla ihbarnamedeki bir eksikliğin tarh ve/veya ceza kesme işleminin iptalini gerektirmesi söz konusu olamaz.”⁸³ Candan, vergi ve ceza ihbarnamelerini, idare hukukundaki “yazılı bildirimlere”⁸⁴ benzetmiştir. Danıştay’ın bazı kararlarında⁸⁵ bu yöndeki yakla-

karşı hukuk yollarına başvurma konusunda bir karara varma ve işleme karşı savunma geliştirmeleri mümkün olmaktadır.” Seçkin and Üstün (n 4) 526

⁸² “..ihbarname düzenlendiği tarihten önce ikmalen veya re’sen tarh olunan bir verginin ilgisine (mükellefine) duyurulma aracıdır. Başka anlatımla da; ihbarname, aynı Kanunun 20’nci maddesinde, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muamele (işlem) olarak tanımlanan tarh işleminin kendisi değil; onun, yani anılan Kanunun 21’inci maddesinde de söylenildiği üzere, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesini sağlayan yazıdan ibarettir.” Dan.7.D, T. 02.03.2004, E. 2001/1844, K.2004/555; Dan.3.D, T.08.02.2005, E.2003/1795, K.2005/553; Dan. VDDK, T.19.10.2020, E.2020/9, K.2020/2; Dan. VDDK, T.21.06.2018, E.2018/468, K.2018/382; Legalbank Elektronik Hukuk Bankası

⁸³ Candan (n 25) 1; Candan’ın yaklaşımını belirlerken Fransız doktrininden ve doktrin’in Türk destekçilerinden etkilendiği düşüncesi tarafımızda uyanmıştır. “Türk hukuk öğretisine göre idari işlemler ve kararlar yetkili idari makamlarca usulüne uygun olarak kabul ve imza edilmekle tamamlanmış olur ve yürürlüğe girer. Ancak yetkili makamlarca imza edilmekle tamam olan ve yürürlüğe giren bu işlemlerin ilgilileri ve üçüncü kişiler hakkında hüküm ifade ve tesir icra edebilmesi için yayın yoluyla veya yazılı bildirim suretiyle onlara duyurulması gerekmektedir...idari işlemlerde yayın ve bildirim bu işlemler için bir tamamlanma ve yürürlük koşulu değil sadece ilgililere karşı öne sürülmesi için gerekli bir koşuldur. Bu görüş Fransız öğretisindeki yazarların çoğunluğu tarafından benimsenmektedir.” Kanlıgöz (n 43) 175

⁸⁴İdari işlemlerde “yazılı bildirim” hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız ibid 173-190

şımı açıkça benimsediği görülür. Konu ile ilgili kararlarda mahkeme şu ifadeye yer vermiştir, "*ihbarname tarhın şekil unsuru değil, duyuru(tebliğ) aracıdır.*"⁸⁶ Ancak açık olduğu üzere, biz bu yaklaşımı benimsemiyoruz. İdare hukukunda, ilgililere kendileri ile ilgili işlem tesis olunduğu, yazılı bildirim yoluyla, yani idari işlemin bizatihi kendisini teşkil eden yazılı formdan ayrı bir bildirim yazısı tanzim etmek ve tebliğ edilmek suretiyle bildirilir.⁸⁷ Örneğin, kişi hakkında disiplin cezası verilmesine yönelik karar, kararın yazılıp imzalanması suretiyle yazılı şekle/maddi varlığa kavuşur; ancak durum ilgisine (kararın kendisin eklendiği) ayrı bir bildirim yazısı (bir üst yazı) düzenlenmek ve tebliğ edilmek suretiyle bildirilir. Vergi hukukunda maddi varlığa ihbarname ile bürünmüş res'en, ikmalen veya idarece tarh işleminin veya ceza kesme işleminin ayrı bir üst yazı/bildirim yazısı ile mükellefe tebliği, söz konusu değildir. Vergi ve ceza ihbarnameleri, kişi hakkında işlem tesis edildiğini bildiren -idari işlemten ayrı düzenlenmiş- bildirim yazıları değil, idari işlemin bizatihi kendisidir (işlemin maddi biçimidir). Yasa koyucunun açık emri olduğu üzere (VUK md.35 ve 366) bu işlemler gerekçeli biçimde -yani işlemin dayanağı rapor ve tutanaklar ekli biçimde- tesis edilmek zorundadır.⁸⁸

Türk hukukunda idari işlemlerin yazılı biçimde yapılması esastır⁸⁹ ve Alman Vergi Usul Kanunu'nun aksine,⁹⁰ Türk Vergi Usul Kanu-

⁸⁵ Dan. VDDK, T.19.10.2020, E.2020/9, K.2020/2; Dan.7.D, T. 02.03.2004, E. 2001/1844, K.2004/555; Dan.3.D, T.08.02.2005, E.2003/1795, K.2005/553; Legalbank Elektronik Hukuk Bankası

⁸⁶ Dan. VDDK, T.19.10.2020, E.2020/9, K.2020/2, Legalbank Elektronik Hukuk Bankası

⁸⁷ "Dava açma süresinin işlemeye başlayabilmesi için ilgiliye yapılan yazılı bildirimin yetkili makamlarca ve usulüne uygun olarak yapılmış olması yetmez; ayrıca yazılı bildirimin açık ve anlaşılır bir biçimde olması da gerekir. Yani ilgili yapılan yazılı bildirimden hakkında ne tür bir idari işlemin tesis edilmiş olduğunu ve bu işlemle hak ve menfaatlerinin zedelenip zedelenmediğini hatta bunun derecesini de öğrenebilmelidir." Kanlıgöz (n 43) 179

⁸⁸ Türk hukukunda genel itibarıyla idari işlemler, yargı kararları gibi gerekçeli olmak zorunda değildir. Kanun açıkça böyle bir zorunluluğu öngörmemişse, idare gerekçe gösterip göstermemekte serbesttir. ibid 182

⁸⁹ Vergilendirme işlemlerine özgü bir "idari işlem teorisinden" mehzar kanunda mevcut olmasına rağmen mahrumuz. Bu bakımdan Türk İdare Hukuku düzeninin benimsediği idari işlem teorisinin vergilendirme işlemleri bakımından da geçerli olduğu tartışmasızdır. Türk hukukundan "kural olarak idari işlemler yazılı olmak zorundadır." Yasin (n 42)

nu'nda tarhın veya ceza kesme işleminin sözlü biçimde yapılabileceğine ilişkin, istinai bir düzenleme yer almaz. Öte yandan, yazılı şekil şartının pozitif dayanağı olmasa dahi, yazılı şeklin idari işlemin varlığını ortaya koyacağı için zorunlu olduğunu kabul etmek gerekir.⁹¹ Res'en/ ikmalen veya idarece yapılan tarhların veya ceza kesme işlemlerinin yazılı olarak -ihbarname dışında- başka bir şekilde yapılması, vergi kanunlarında öngörülmemiştir. Şu hâlde; vergi ve ceza ihbarnamelerinin, tarh ve ceza kesme işlemlerinin bizatihi kendisi olduğunu reddeden biri, ifade olunan idari işlemlerin dış dünyada ne şekilde maddi varlığa kavuşacağına cevap bulamaz. Maddi biçimi/varlığı olmayan bir idari işlemin, hukuka uygunluğu nasıl değerlendirilebilir? Dahası (sözlü veya yazılı) maddi varlıktan yoksun olan işlem, nasıl yürütülebilir?

İhbarnameyi işlemin duyuru aracı olarak yorumlayan bakış açısı, doğal ve zorunlu olarak ihbarnamedeki esasa etki eden hatayı, yalnızca *"tebliği"* veya öncelikle tebliği geçersiz kılan hal olarak değerlendirecektir. Nitekim Danıştay'ın -bize göre hatalı- pek çok kararında yaklaşımları tam olarak böyledir.⁹² Söz konusu yorumun pratik sonucu; res'en,

⁹⁰ Alman Vergi Usul Kanunu'nun "İdari işlemin belirliliği/kesinliği ve şekli (Bestimmtheit und Form des Verwaltungsakts)" başlıklı 119. maddesine şöyledir: "İdari işlem içerik bakımından yeterince belirli olmalıdır. Bir idari işlem; yazılı, sözlü veya elektronik şekilde tesis edilebilir. Ancak sözlü idari işlem, meşru bir menfaatin varlığı ve ilgilisinin talep etmesi halinde derhal yazılı veya elektronik olarak düzenlenmelidir." İdari işlemin şekli kanunda yazılı usul ve şekil hükümlerine riayetin ötesinde, özü itibarıyla idarenin ilgili kişi hakkında almış olduğu kararı dış dünyaya açıklamasıdır. Bu bakımdan mehz hukukta işlemin sözlü tesis edilmesine cevaz verilmiş olması, idari işlemin şekil unsurunun esas itibarıyla ifade ettiği anlam ile uyumludur. Alman Vergi Usul Kanunu'nun 118 ve 133. maddelerinde düzenlendiği biçimde, "idari işlemler" başlıklı -kendi içerisinde işlem unsurlarını, ilkelerini, geçersizlik hallerini, hata hallerini ve bunların hukuki sonuçlarını ayrıntılı biçimde düzenleyen- bir bölümün, Türk Vergi Usul Kanunu'nda benimsenmesi, hukuk uygulamasında vergisel idari işlemlere ilişkin ayrıntılı bir idari işlem teorisi geliştirilmesi bakımından yerinde olurdu. Ancak hali hazırda, Türk hukukunda vergilendirme işlemlerinin hukuki akıbeti ile ilgili başvurulacak yasal temel İdari Yargılama Usul Kanunu'dur. Teorik temel ise, Türk İdare Hukuku'nun idari işlem teorisidir.

⁹¹ Yıldırım (n 8) 226

⁹² "Vergi ve ceza ihbarnameleri, verginin tarh edildiğini ve cezanın kesildiğini mükelleflere bildiren yazılardır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun, "ihbarname esası" başlıklı 34'üncü maddesinde yer alan kuralda da öngörüldüğü gibi vergi ihbarnamesi, idarenin tarh ettiği vergiyi, ceza ihbarnamesi ise 366'ncı maddesinin birinci fıkrasında yer verilen kural gereği, 365'inci madde uyarınca kesilen cezayı ilgililere duyuran bildirimlerdir. Söz konusu Yasal düzenlemeler birlikte incelendiğinde ihbarnamelerin, tarh ve ceza kesme işlemleri olmadığı, sadece idarenin yaptığı işlemleri duyuran

ikmalen veya idarece yapılan tarhlar ve ceza kesme işlemlerindeki esasa etkili hata hallerinde, yani şekil sakatlıklarında, işlemin iptali için idari dava açma süresinin her halde işlemeye başlamamasıdır. Bu yorum, İYUK md. 7/1'de düzenlenen vergi yargısında dava açma süresini, vergilendirme işlemlerindeki şekil ve ayrıca ihbarnamelerdeki yetki sakatlıkları bakımından -amaçsız biçimde- uygulanamaz kılar. Örneğin, yetki sakatlığı taşıyan bir ihbarname hatasız ve eksiksiz düzenlenmiş bir tebliğ zarfı ile usulüne uygun biçimde ilgisine tebliğ edilmiş olabilir. VUK md.108 hükmünün her halükârda tebliğin geçersizliğini öngördüğünü kabul etmek durumunda, verilen örnekte tebliğ geçersiz olacaktır ve yetki sakatlığı taşıyan işlemin iptali için muhatabının dava açma süresi işlemeye başlamayacaktır. Oysa örnekte, tebliğ işlemini geçersiz kılacak herhangi bir usule veya şekle aykırılık bulunmaz.

Tekrar vurgulamak gerekir ki, tebliği gereken idari işlemlerdeki esasa etkili hatanın, tebliği geçersiz kılacağını koşulsuz şartsız kabul eden bakış açısı, Türk vergi hukukunda vergi ve ceza ihbarnamelerindeki şekil sakatlıkları ve yetki sakatlıkları bakımından İYUK md.7/1 in uygulamasını ortadan kalktığını kabul etmek durumundadır. Böyle bir

ve tebliği gereken yazılar olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Aynı Yasanın, tarhı tanımlayan 20'nci ve tebliği tanımlayan 21'inci maddeleri bu yargıyı doğrulamaktadır. Bu nedenle, tarh edilmiş olan verginin veya kesilmiş cezanın bildiri aracı olan ihbarnamelerde yer alması aranan, söz konusu Yasanın 35'inci maddesinin birinci fıkrasına bağlı oniki bentte yazılı unsurlardan herhangi birinin eksik veya yanlış yazılmasının ihbarnamenin hukuksal değerini yitirmesine yol açmayacağı "Hatalı Tebliğler" başlıklı 108'inci maddesinde düzenlenmiş ve ihbarnamelerde sadece mükellefin adının, verginin nev'inin veya miktarının ve vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının veya ihbarnamenin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olmasının ihbarnameyi hükümsüz kılacağı kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeler; verginin tarhının, cezanın kesilmesinin, bunları duyuran ihbarnamelerden ve tebliğinden ayrılığını göstermektedir. İhbarnameye eklenmesi gereken takdir komisyonu kararının ve vergi inceleme raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacağı gibi, ihbarnamenin değil, tebliğinin tam yapılmadığının kabulünü gerektireceğinden, ancak dava açılması için öngörülen sürenin işlemlerini başlatmayan bir neden oluşturur." Dan.3.D, T.19.12.2016, E.2016/13139, K.2016/8464, Danıştay Dergisi 285-288 <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/15_05_2018_114253.pdf> Erişim tarihi 08.06.2025; Kararda mahkeme, vergi ve ceza ihbarnamelerini yazılı idari işlem olarak değil "bildirim" olarak nitelendirilmesinin temelini, VUK md.34 ve md.366/1 hükümlerinde yer alan "...ile bildirilir" ifadesine dayandırmıştır. Mahkeme ayrıca, tarhı düzenleyen VUK md.20 ve 21'i de hukuki temel olarak dikkate almıştır.

sonuca, kanaatimizce, ilgili kuralların yorumlanması neticesinde ulaşamaz. Bize göre tebliğde bildirimi geçersiz kılacak bir hatanın bulunmadığı hallerde “*bildirimin*” yapıldığı, kural olarak, kabul edilmelidir. Ancak her somut olay için ayrı ayrı tebliğ işleminin ve idari işlemin geçerliliğinin değerlendirilmesi gerekir.

Danıştay’ın -olması gerektiği gibi- vergi ve ceza ihbarnamelerini, idari işlemin maddi biçimi/şekli olarak dikkate aldığı kararları da mevcuttur. Örneğin mahkeme güncel bir kararında, cezalı tarhta matrah takdir gereken dönemin hatalı yazılması üzerine, hatayı kastederek “*esasa müessir hata niteliğinde olmadığı ve cezalı tarhiyatı kusurlandırmadığını*”⁹³ ifade etmiştir. İfade, mahkemenin esasa etkili hatayı, işlemi kusurlandıracak bir unsur sakatlığı olarak nitelendirdiğini göstermesi bakımından önemlidir. Danıştay bir başka kararında, VUK md. 108’de ifade olunan, vesikanın görevli makam tarafından tanzim edilmemesini -olması gerektiği gibi- tarhin iptalini gerektiren hata olarak nitelendirmiştir.⁹⁴ 2019 tarihli başka bir kararda “*...esasa etkisi olmayan bu hata ihbarnameyi sakatlamayacağından...*” ifadesinde, ihbarnamenin yazılı idari işlem olarak değerlendirildiği görülmüştür.⁹⁵

⁹³ “...olayda, bandrolsüz sigara bulundurma tespitinin, 01/09/2014 tarihinde gerçekleştiği göz önüne alındığında, 2014 yılının Eylül dönemi için matrah takdir edilmesi ve bu dönem için vergi ziyai cezalı özel tüketim vergisi tarh edilmesi gerekirken, tutanakta sehven yazıldığı anlaşılan 01/09/2013 tarihi esas alınarak, 2013 yılının Eylül dönemi için işlem tesis edilmiş ise de, anılan durumun, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 108. maddesinde hüküm altına alınan esasa müessir hata niteliğinde olmadığı ve cezalı tarhiyatı kusurlandırmadığının açık olduğu...” Dan.7.D., T.03.04.2024, E.2021/1375, K.2024/1822, Lexpera İçtihat Bankası

⁹⁴ “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 108. maddesinde, tebliğ olunan vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunmasının vesikayı hükümsüz kılacağına öngörüldüğü... dava konusu tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek, dava konusu tarhiyatı kaldıran Konya Vergi Mahkemesinin kararı hakkında...bozma nedenlerinden hiçbirisinin bulunmadığı anlaşıldığından temyiz isteminin reddine” Dan.9.D., T.15.02.1995, E.1994/3035, K.1995/309, Legalbank Elektronik Hukuk Bankası

⁹⁵ “...cezayı gerektiren olayın tespitine dair inceleme raporunun tebliğ edilmesiyle cezaya ilişkin fiilin ne olduğu, cezaya dayanak hukuki düzenlemenin ne olduğu, cezanın hesaplanmasına dair bilgilerin neler olduğu, cezanın miktarı gibi hususlardan ceza kesilen ilgilinin haberdar edilmesi amaçlanmıştır. Bu durumda, 01/07/2015 tarih ve 2015-A-2883/23 sayılı vergi inceleme raporunun, 2-Usul İncelemeleri başlıklı 2.2. Özel Usulsüzlük Cezası alt başlıklı kısmında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355. maddesinde belirlenen yasal sınırın üzerinde kalan ödeme ve tahsilatların banka, özel finans kurumları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracılığıyla”

VUK md.108'de öngörülen esasa etkili hataların vergi ve/veya ceza ihbarnamelerinde bulunması durumunda belgenin hükümsüz olması demek, idari işlemin şekli olan ihbarnamenin artık hukuk alanında doğurması gereken sonucu doğurmaması demektir. Bu durumda işlem, şekil unsuru yönünden veya görevli makam tarafından düzenlenmemesi halinde yetki unsuru yönünden sakatlanır ve iptali gerekir. Bazı somut olaylarda, ihbarnamelerdeki esasa etkili hatalar VUK md.117 ve md.188' de düzenlenen vergi hatalarını teşkil edebilirler. Bu durumda hata düzeltme yoluna başvuru ile hatanın düzeltilmesi tarh zamanaşımı süresi içerisinde (VUK md.12- md.114) mümkündür. Ancak ihbarnamelerdeki esasa etkili hataların VUK md. 117 ve md.118 kapsamındaki vergi hatalarından birini teşkil etmediği durumlarda -tebliğ usulüne uygun ve hatasız biçimde yapıldıysa- dava açma süresi içerisinde işlemin iptalinin talep edilmesi gerekir.

3.3. "Esasa Müessir Hata"

3.3.1. Tebliğde Esasa Etkili Hata

Bir şeyin esası, onun "*özünü oluşturan ana ögesi, aslı*"⁹⁶ dır. Hata ise, "*yanlış, yanlışlık*"⁹⁷ anlamına gelir. Tebligatın özü/aslı "*bildirim ve belgeleme*" dir.⁹⁸ Dolayısıyla bildirimin (konu, kişi, yer ve zaman itibarıyla) yapıldığına ilişkin şüpheye düşürecek her yanlışlığın ve bildirimin yapıldığının tebliğ belgesinde (tebliğ alındısında veya elektronik tebliğ belgesinde) ispatını olanaksızlaştıracak her bilgi eksikliğinin ve hatasının, tebliği geçersiz kılan "*esasa etkili hata*" hali olarak tanımlanması zorunludur. Örneğin, zorunlu olarak mazbatalı tebliğ zarfında bulunması

lığıyla yapılmadığından bahisle 135.600-TL tutarında cezanın kesilmesi gerektiği sonucuna varılmasının üzerine, bu cezaya ilişkin 20151126135060000050 sayılı dava konusu ihbarnamenin düzenlendiği anlaşılmaktadır. Ancak, anılan ihbarnamede kesilen cezanın nedeni olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353/1. maddesi gösterilmiştir. Esasa etkisi olmayan bu hata ihbarnameyi sakatlamayacağından, uyuşmazlığın bu kısmının esastan incelenmesi gerektiğinden bu kısım yönünden kararın bozulması, uyuşmazlığın diğer kısmı yönünden ise kararın onanması gerektiği düşünülmektedir." Dan.9.D, T.20.05.2019, E.2016/22796, K.2019/2240, Lexpera İçtihat Bankası

⁹⁶ Türk Dil Kurumu Sözlüğü <<https://sozluk.gov.tr/>> Erişim tarihi 23.06.2025

⁹⁷ Türk Dil Kurumu Sözlüğü <<https://sozluk.gov.tr/>> Erişim tarihi 23.06.2025

⁹⁸ Güneş (n 31) 221; Muşul (n 31) 45-51; Muhammet Özekes, Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı (Yetkin Yayınları 2003) 98

Tebliğat Kanunu 23. maddesinde belirtilen bilgilerin yokluğunu veya bilgilerin anlaşılmasına olanak vermeyecek derecedeki yanlışlığı tebliğde “*esasa etkili hata*” olarak nitelendirmeyi gerektirir.

VUK md. 108’de sınırlayıcı olmayan biçimde, yani örneklendirici mahiyetteki esasa etkili hata halleri,⁹⁹ sadece yazılı idari işlemlerden vergi ve ceza ihbarnamelerine ilişkin olarak verilmiştir. Bir diğer ifadeyle tebliğin şeklinde esasa etkili hata sayılabilecek yanlışlıkların neler olabileceğine ilişkin, VUK md.108 düzenlemesinde örnek verici bir ifadeye rastlanmaz.

Danıştay’ın tebliğin maddi biçimindeki bazı yanlışlıkları, esasa etkili gördüğü ve tebliği geçersiz kıldığı kararları mevcuttur.¹⁰⁰ Örneğin mahkeme, tebliğ zarfında muhatabın imzasının bulunmadığı sadece posta memurunun imzasının bulunduğu tebliği geçerli görmemiştir.¹⁰¹

Vergi ve ceza ihbarnamelerinin dayanağını teşkil eden “*vergi inceleme raporlarının/takdir komisyonu kararlarının veya vergi tekniği raporlarının ihbarnameye eklenmemesinin esasa etkili hata olup olmadığı*”¹⁰², esasa müessir hata bahsinde en sık karşılan hukuki uyuşmazlık

⁹⁹ Kaneti, Ekmekci, Güneş and Kaşıkçı, (n 10) 200.

¹⁰⁰ “Adresteki numara yanlış olsa bile tebliğ evrakının bu adreste tebliğ edilmesi nedeniyle tebliğ hükümsüz değildir.” Dan.7.D, T.11.04.1973, 976/1052; “Danıştay bazı kararlarında mükellefin adının soyadının ihbarnamede veya posta zarfında ve gazetedeki ilanda yanlış yazılmış olmasını tebligatı hükümsüz kılan hatalardan olduğunu kabul ederken; bazı kararlarında “Başer” doğru soyadı yerine “Başçı” olarak yanlış yazılan soyadı, “Yaşmut” doğru soyadı yerine “Yarmut” olarak yanlış yazılan soyadını, ilanının yayınlandığı gazetede “M.Sadi Sızman” öz ad ve soyad yerine “M.Sudi Sizman” şeklindeki öz ad ve soyadın yazılmasını esaslı hatalardan kabul etmemiştir.” Dan.9.D., T.17.02.1968, 1815/564; Dan.9.D., T.10.01.1972, 1187/16; Dan.9.D., T.03.12.1974, 1021/1788; Dan.7.D., T.27.04.1971, 2443/1507; Dan.4.D, T.18.04.1973, 483/877; Dan.9.D., T.16.11.1976, 564/2936; Şenyüz (n 3) 141; Dan.9.D., T.27.04.2006, E.2005/1656, K. 2006/1622; Ürel (n 39) 260

¹⁰¹ Dan.VDDK, T.08.03.2017, E.2017/42, K.2017/125; Tunaoğlu (n 31) 65; “tebliğ evrakında mükellefin imzasının bulunmadığı durumlarda yapılan tebliğ işlemi geçersizdir”; Dan.9.D., T.27.04.2006, E.2005/1656, K. 2006/1622; Ürel (n 39) 260

¹⁰² Danıştay’ın konu hakkındaki bazı kararlarında, vergi inceleme raporlarının ihbarnameye eklenmemesi esasa etki eden hata olarak değerlendirilmemektedir. Dan.11.D, T.14.11.1997, E.1996/6510, K.1997/4061; Dan.4.D, T.11.02.2020, E.2016/17569, K. 2020/637; Mahkemenin bu yöndeki güncel kararlarında, inceleme raporları ve vergi tekniği raporlarının mahkemeye sunulmaması halinde işlemin iptalinin gerektiği; bunların mahkemeye sunulması halinde ise ilgililerin savunma hakları bakımından bir ihlal oluşmadığı yaklaşımı hakimdir. Bakınız “Uygulamada, genellikle vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporları ve/veya takdir komisyonu

konusunu oluşturur. Danıştay'ın genel tutumu; ifade olunan belgelerin ihbarnamelerin ekinde bulunmamaalarının ihbarnamenin geçersizliğine değil, tebliğ işleminin geçersizliğine neden olacak esasa etkili hatalar olduğu yönündedir.¹⁰³ Kanaatimizce bu hallerde -devam eden başlıkta ayrıntılarını açıklayacağımız üzere- hem tebliğ işlemi hem de tarh veya ceza kesme işlemleri geçersiz olur.

3.3.2. Yazılı İdari İşlemde (Vergi ve Ceza İhbarnamelerinde) Esasa Etkili Hata

Vergi ve ceza ihbarnameleri, hukuki nitelikleri itibariyle idari işlemin şekil unsurunu oluştururlar. İdari işlemin şekli, esası yani özü iti-

kararlarının tebliğ edildiği, ancak tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarihyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği görülmektedir. Ana kural vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun tebliğ edilmediği durumlarda mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzere davacıya anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini ileri sürmesine imkân verilmek suretiyle bu eksikliğin yargılama aşamasında mahkeme tarafından giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2.maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "hakkaniyete uygun yargılama hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açıktır." Dan. VDDK, T.18.11.2020, E.2020/904, K.2020/1224.; Mahkemenin -katıldığımız biçimde- aksi yönde kararları da mevcuttur. Bu hususta bakınız Dan. VDDK, T.18.06.2014, E.2014/304, K. 2014/563, Legalbank Elektronik Hukuk Bankası; İzmir BİM 1.VDD, T.02.12.2016, E.2016/227, K.2016/589, Lexpera İçtihat Bankası

¹⁰³ "... İhbarnameye eklenmesi gereken vergi inceleme raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi tebliğin tam yapılmadığını gösterdiğinden, dava açılması için öngörülen sürenin işlemlerini başlatmayan bir neden oluşturmaktadır." Dan.3.D, T.28.05.2020, E.2020/1810, K.Y.D, "...İhbarnameye eklenmesi gereken vergi inceleme raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacağı gibi, ihbarnamenin değil, tebliğin tam yapılmadığının kabulünü gerektireceğinden, ancak dava açılması için öngörülen sürenin işlemlerini başlatmayan bir neden oluşturur." Dan. VDDK, T.30.04.2014, E.2014/51, K.2014/297; Dan.3.D., T.16.04.2014, E.2013/2343, K.2014/1618; Dan. VDDK, T.03.10.2018, E.2018/704, K.2018/729, Dan. VDDK, T. 30.01.2019, E.2018/1189, K.2019/38, Dan. VDDK, T.11.05.2016, E.2016/493, K.2016/581, Lexpera İçtihat Bankası

barıyla “işlemin dış dünyadaki maddi varlığıdır”¹⁰⁴. İşlemin dış dünya-
daki maddi varlığının işlem sakatlığına yol açmaması için; işlemin tüm
unsurlarını ve daha önce ifade olunduğu üzere işlemin gerekçesini açık-
layıcı mahiyette olması gerekir. Vergi ve ceza ihbarnamelerinde mevcut
bulunan ve işlemin unsurlarının (dayanakları ve gerekçesiyle birlikte)
kavranmasını engelleyici eksiklikler ve/veya yanlışlıklar “esasa etkili
hata” olarak nitelendirilmelidir.

Danıştay’ın vergi ve ceza ihbarnamelerindeki “esasa etkili hata”
hallerine bakış açısı -önemli bulduğumuz bazı kararları dikkate alınarak-
bu aşamada incelenecektir. Mahkeme kesilen cezanın hukuki dayanağı-
nın ihbarnamede yanlış yazılmasını, (VUK md.355 yerine VUK
md.353/1 yazılması) esasa etkili olmayan hata olarak değerlendirmiştir.¹⁰⁵ Başka bir kararında mahkeme, ceza ihbarnamesinde tekerrür nede-
niyle artırılarak uygulandığı açıkça ifade olunmayan ceza kesme işleminin,
“...kesilen vergi ziya cezasının tekerrür hükümleri nedeniyle yüzde
elli oranında artırıldığına anlaşıldığı, davalı idarenin savunma dilekçe-
sinde tekerrür hükümlerinin uygulandığının belirtildiği, davacının bu
bilgiye gerek ihbarname içeriğinden gerekse yargılama esnasında ula-
şabildiği dikkate alındığında...” esasa etkili hata barındırmadığına hük-
metmiştir.¹⁰⁶ Mahkeme bu kararında, tekerrür nedeniyle artırılan kısma
ilişkin cezayı iptal eden ve ceza ihbarnamesindeki esaslı hatayı işlemin
sıhhatini etkileyen sakatlık olarak değerlendiren BİM kararını bozmuş-
tur. 2024 tarihli bir başka kararında Danıştay, “verginin matrahı ve ver-
ginin hesaplanma şekli gibi yasada yer alan zorunlu şartlar bulunmaksızın,
sadece belli tutarda verginin tarh edilmesi suretiyle yapılan dava
konusu bir kat vergi ziyayı cezalı ilan ve reklam vergisi tarhiyatında hu-
kuka uygunluk bulunmadığı” gerekçesiyle dava konusu tarhın kaldırıl-
masına karar veren BİM kararını bozmuştur.¹⁰⁷ Aynı kararda Danıştay’ın
bozma gerekçesi şöyledir: ““bu reklamlara ait ayrıntılı hesaplamaların
yer aldığı ilan ve reklam vergisi tarhiyatının hesaplanış şeklini gösteren
excel tablolarının davalı idare tarafından dava dosyasına sunulması
üzerine, davacı tarafından incelenmek ve haklılığını ortaya koymaya yö-
nelik delillerini sunmasına imkan verilmek suretiyle bu eksikliğin yargı-
lama aşamasında giderilebileceği de göz önüne alındığında dava konusu

¹⁰⁴ Günday (n 4) 144

¹⁰⁵ Dan.9.D, T.20.05.2019, E.2016/22796, K.2019/2240, Lexpera İçtihat Bankası

¹⁰⁶ Dan.9.D., T.12.03.2024, E.2023/4959, K.2024/1195, Lexpera İçtihat Bankası

¹⁰⁷ Dan.9.D., T.20.02.2024, E.2023/385, K.2024/717, Lexpera İçtihat Bankası.

ihbarnamede, yüzlerce reklama ilişkin yapılan hesaplamanın yer almasının esasa etkili bir şekil hatası olarak değerlendirilemeyeceği sonucuna varılmıştır."¹⁰⁸

Danıştay'ın ihbarnamelerde işleme ilişkin bazı bilgilerin yer almadığı gerekçesiyle açılan farklı somut olaylara ilişkin davalara ilişkin - yukarıda alıntılanan- kararlarında, kararlarının ortak gerekçesini oluşturan "idari işlemin dayanağını oluşturan bilgilerin-belgelerin yargılama aşamasında dosyaya sunulmak suretiyle muhatabının savunma hakkının korunduğu"¹⁰⁹ düşüncesi yanlıştır. Bu gerekçeyi, mahkeme sıklıkla inceleme raporlarının (takdir komisyonu kararlarının ve cezayı gerektiren olay tutanaklarının/vergi tekniği raporlarının) ihbarnamelere eklenmesi nedeniyle açılan davalarda¹¹⁰ ileri sürmüştür. Kısaca düşüncenin

¹⁰⁸ Dan.9.D., T.20.02.2024, E.2023/385, K.2024/717, Lexpera İçtihat Bankası.

¹⁰⁹ Dan.9.D., T.12.03.2024, E.2023/4959, K.2024/1195, Lexpera İçtihat Bankası.; Dan.9.D., T.20.02.2024, E.2023/385, K.2024/717, Lexpera İçtihat Bankası.

¹¹⁰ Danıştay'ın konu ile ilgili nispeten güncel bir kararında ilk derece yargılamasını yapan mahkemece "...dava konusu vergi/ceza ihbarnamelerine ilişkin tebliğ alındısı incelendiğinde, uyuşmazlık konusu ihbarnameler tebliğ edilirken takdir komisyonu kararlarının eklenmediğinin anlaşıldığı, bu durumun davacının savunma hakkını engellediği ...dava konusu işlemlerde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemlerin iptaline karar verilmiştir." İlk derece mahkemesi bu davada takdir komisyonu kararının ihbarnameye eklenmemesini "tarhiyatın iptali" ni gerektirecek esasa etkili hata olarak değerlendirmiştir. İlk derece mahkemesinin ilgili kararını Danıştay, "Dava konusu uyuşmazlığa ilişkin takdir komisyonu kararları ihbarnamelere eklenerek tebliğ edilmemiş ise de, Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde, tebliğ olunan vesikaların, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyecekleri, yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nev'i veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunmasının vesikayı hükümsüz kılacağına düzenlendiği, takdir komisyonu kararlarının ihbarnamelere eklenerek tebliğ edilmemesi durumu esasa müessir bir şekil hatası olmamakla birlikte, hatalı tebliğ nedeniyle dava açma süresini başlatmayacağından, bu durumun, süresinde dava açılmaması halinde gözetilebileceği, süresi içinde açılan işbu davada ise anılan bu eksikliğin esasa müessir bir şekil hatası olmadığı açıktır. Bu durumda, yukarıda belirtilen hususlar göz önünde bulundurularak, Mahkemece uyuşmazlığın esası hakkında yapılacak inceleme ve değerlendirmeye varılacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken; takdir komisyonu kararlarının ihbarnamelere eklenerek tebliğ edilmemesinin, savunma hakkını kısıtlandığı gerekçesiyle tarhiyatın iptali yolunda verilen kararda isabet bulunmamıştır" gerekçesiyle bozmuştur. Dan.7.D, T.15.12.2020, E.2016/11445, K.2020/5150, Lexpera İçtihat Bankası; Kararda, yazılı işlemin yeterli belirliliğe sahip olmamasının işlemi sakatladığı yönündeki ilk derece yargılamasının değerlendirmesi oldukça doğrudur. Konu

yanlışlığına ilişkin argümanlarımızı ortaya koyalım. İnceleme raporları, cezalı tarhın fiili ve hukuki sebebini ortaya koyar.¹¹¹ Aynı durum matrahın takdir komisyonu kararına dayalı biçimde yapılması durumunda, takdir komisyonu kararları ve cezalar bakımından vergi tekniği raporları için de geçerlidir. İşlemin dış dünyadaki maddi biçiminin, işlemin tüm unsurlarını maddi ve hukuki gerekçelerini ortaya koyacak biçimde düzenlenmesi gerekir. Bu gereklilik, sadece uyumsuzluğun yargıya taşınmasından sonraki aşamaya özgü biçimde, muhatabının işlem hakkındaki ayrıntılı bilgilerden haberdar olması suretiyle sağlanan korumaya¹¹² iliş-

ile ilgili mahkemenin başka kararları hakkında bkz. Dan.9.D., T.08.06.2021, E.2018/2925, K.2021/3729, Lexpera İçtihat Bankası; Dan.11.D, T.14.11.1997, E.1996/6510, K.1997/4061; Legalbank Elektronik Hukuk Bankası

¹¹¹ “Tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporuna esas alınan vergi tekniği raporlarının davacıya tebliğ edilmemesinin esasa ilişkin bir şekil hatası olduğu ve tarhiyatın maddi ve hukuki sebepleri hakkında davacının yasal haklarını kullanabilmesi için matrahla ilişkin tespit ve bilgilerin yer aldığı anılan raporların ihbarnamelerle birlikte davacıya tebliğ edilmesi gerekir.” İst. 5.VM., T.27.12.2009, E.2019/1408, K.2019/2630, Lexpera İçtihat Bankası

¹¹² “Sadece bu belgelerin ihbarnameye eklenmemiş olması anılan kanunun 108 inci maddesi uyarınca tebliğ edilen ihbarnamayı hükümsüz kılmaz. Vergi dairesi, bu belgeleri ihbarname ekinde tebliğ etmediği gibi İstendiği halde mükellefe vermemesi halinde idare aleyhine yeni hukuki ihtilaflara yol açar. İhbarname ekinde takdir komisyonu kararı ve inceleme raporunun eklenmemiş olması yükümlünün dava açmasına engel teşkil etmediği gibi dava dilekçesinde yeterli savunmayı yapmak için gerekli bilgi noksanına da yol açmaz. Çünkü; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20 nci maddesi uyarınca resen araştırma prensibi kabul edilmiştir. Mükellef belgelerin getirtilip incelenmesini mahkemeden isteyebileceği gibi kendisi de dava dosyanın inceleyerek varsa savunmasındaki noksanını tamamlayacaktır. Dava açıldıktan sonra takdir komisyonu kararı ve inceleme raporu incelendikten sonra tarhiyatın terkinin yolunda ileri sürülecek yeni iddialar, ilk dava dilekçesinde tarhiyatın terkinin istenmiş bulunduğundan iddia ve savunmanın genişletilmemesi kuralına aykırı değildir. Sadece ihbarnameye takdir kararı ve inceleme raporunun eklenmemiş olması ihbarnamenin hükümsüz sayılması sonucunu doğurmaz. Mahkemece işin esasının incelenmesi zorunludur.” Dan.11.D, T.14.11.1997, E.1996/6510, K.1997/4061; “...vergi inceleme raporunun ve vergi ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği görüldüğünden; vergi tekniği raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi, davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası teşkil etmemektedir. Kaldı ki; ihbarname ekinde ayrıca tebliğ edilmeyen vergi tekniği raporunun, 2577 sayılı Kanun'un 20 ve 21. madde hükümleri uyarınca, ara kararlar istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine davacı tarafından incelenmek ve haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerin sunulmasına imkân vermek suretiyle bu eksikliğin yargılama aşamasında giderilmesi de her zaman mümkündür” Dan.9.D., T.08.06.2021, E.2018/2925, K.2021/3729, Lexpera İçtihat Bankası

kin dar bir savunma hakkı anlayışının ürünü değildir. Şeklin idarenin iradesini apaçık biçimde ifade etmesi, muhatabını işlemi bütünüyle kavraması ve işleme ilişkin eylemlerine (idari ya da yargısal bir itirazı var ise dava açmasını veya açmamasını) karar verebilmesini yargılamadan önceki aşamada (bu aşamayı kapsamak suretiyle) korur. Mükellefin adil yargılanma hakkına dahil olan dava açıp açmayacağına ilişkin kararı¹¹³ veya idari başvuru yollarına başvurup başvurmayacağına ilişkin kararı,¹¹⁴ işlemin tüm unsurları ve gerekçesiyle ortaya konulmasıyla tayin olunabilir. Üstelik temel hakkın korunmasını daha geniş ve kapsayıcı biçimde sağlayan bu yaklaşım yasa koyucu tarafından gözetilmiş; tarh ve ceza kesme işlemlerinin dayanağını oluşturan belgelerle (ekli biçimde) birlikte tanzim edilmesi yasada öngörülmüştür (VUK md.35, md.366).¹¹⁵ Doktrin, vergi inceleme raporları, takdir komisyonu kararları ve ceza kesilmesini gerektiren raporların ihbarnameye eklenmemesinin, yasanın açık hükmüne aykırılık teşkil ettiği ifade etmiştir.¹¹⁶ Danıştay

¹¹³ Funda Başaran Yavaşlar, Yayınlanmamış Ders Notları (2016) 21

¹¹⁴ Danıştay'ın "raporların sonradan dava aşamasında ilgisine tebliğ edilmesi halinde adil yargılanma hakkına hâlel gelmeyeceği" yönündeki kanaatini Candan eleştirir. Candan'ın eleştirisi şu şekildedir; "vergi/ceza ihbarnamesine vergi inceleme raporu ile vergi tekniği raporunun eklenmemesinin, daha doğrusu vergi mükellefine zamanında verilmemiş olmasının sonuçları, yalnızca dava aşamasında sahip olunabilecek savunma olanağı ile sınırlı değildir. Vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesi suretiyle; ayrıca, dava açıp açmama ya da açacağı davada tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin iptalini isteyeceği kısımları hakkında karar verme, uzlaşma talebinde bulunma ve Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinde öngörülen ceza indiriminden yararlanma hakları, mükellefin elinden alınmış olmaktadır." Candan (n 25)

¹¹⁵ İhbarnamelerde, kural olarak ödenmesi gereken vergi alacağı (asıl veya ceza) ve buna bağlı ferî alacakların miktarı ve dayanakları yasal düzenlemeler gösterilir. Candan (n 25); Ancak idareyi işlemi tesis etmeye yönelten maddî olay ayrıntılarıyla görünmez. Bunun yolu, ya ihbarnamenin daha kapsamlı bilgi içermesini öngören yasal düzenlemeler yapmak ya da ihbarnameye dayanak teşkil eden inceleme raporlarını/takdir komisyonu kararlarının veya vergi cezası kesmeye dayanak olan vergi tekniği raporlarının vergi ve ceza ihbarnamelerine eklenmesini öngörmektir. Yasa koyucu ikinci yolu tercih etmiştir. VUK md.35'e göre, "Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve res'en takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir." VUK md.366/3 uyarınca, "cezaı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır."

¹¹⁶ "Takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde takdir komisyonu kararının ve res'en tarhiyatın gerçekleştiği durumlarda vergi ceza ihbarnamesinin ekinde vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesi VUK md.35'in açık hükmüne aykırı olup, esasa müessir bir eksilik sayılmalıdır." Kaneti, Ekmekçi, Güneş and Kaşıkçı (n 10) 201

(eleştirilen kararlarında); savunmaya ilişkin temel hakkı, yani adil yargılanma hakkını geniş biçimde koruyucu nitelikte düzenleme yasada mevcut iken, Anayasa md.36 da düzenlenen adil yargılanma hakkına dayanarak ve fakat temel hakkı dar biçimde yorumlayarak -sadece yargılama aşamasını koruduğu düşüncesiyle- işlemin maddi sebebinin yer almadığı ihbarnameleri hukuka uygun bulmuştur.¹¹⁷ Yani mahkeme yasaya açıkça aykırı şekil hatası barındıran işlemleri (inceleme raporları, takdir komisyonu kararları veya ceza kesmeyi gerektirecek olay tutanaklarının ihbarnameye eklenmemesini) hukuka uygun bulmuştur. Mahkemenin kanaatine, ifade ettiğimiz nedenlerle katılmıyoruz.

SONUÇ

Çalışmada VUK md.108'in anlamı ve kapsamı irdelenmiştir. Yapılan irdeleme neticesinde ulaşılan en önemli sonuç; VUK md. 108'in vergi yargılamasında dava açma süresinin benimsenmesini anlamsız kılacak, yani tebliğin her koşulda geçersizliğini öngören bir amacının bulunmadığıdır. Kural, en öz ifade ile, yazılı idari işlemlerdeki esasa etkili olarak nitelendirilmeyen şekil sakatlıklarının, işlemin sıhhatini etkilemeyeceğini öngörmektedir. VUK md.108'in doğru uygulanması için, yazılı idari işlemin sıhhatini etkileyen şekil hataları ile yalnızca usul işlemi olan tebliğdeki hataları birbirinden ayırmak gerekir.

Tebliğ konusu olan belgenin (yazılı idari işlemin/idari işlemin şeklinin), tebliğin/bildirimin kendisinden ayrı bir hukuki nitelik taşıdığı dikkate alındığında, her ikisinin hukuki kıymetinin kaybının hukuk dünyasında yaratacağı sonuç farklı olacaktır. Çalışmada, bu ana düşünce ayrıntılı biçimde temellendirilmiştir. VUK md.108'in uygulanmasında tebliğin geçerliliği ayrı tartışılmalı, tebliğ zarfının içerisinde bulunan belgenin hukuki niteliği idari işlemin şekli olarak belirlenebiliyorsa, şekil yönünden esaslı hata barındıran idari işlemin akıbeti ayrı değerlendirilmelidir. Somut olayın özelliklerine göre; kimi zaman tebliğ, kimi zaman idari işlem veya bazı durumlarda her ikisinin birden geçersiz olabilir. Kuralın uygulanmasında bu önemli ayırım gözetilmelidir.

Tebliğ konusunu oluşturan belgelerden, çalışmada sadece vergi ve ceza ihbarnamelerinin hukuki nitelikleri üzerine ayrıntılı değerlendirmelerde bulunulmuştur. Her iki türde ihbarnamenin vergi tarhı ve ceza

¹¹⁷ Dan.9.D., T.12.03.2024, E.2023/4959, K.2024/1195, Lexpera İçtihat Bankası.; Dan.9.D., T.20.02.2024, E.2023/385, K.2024/717, Lexpera İçtihat Bankası

kesme idari işlemlerinin şekli yani idari işlemin bizatihi kendisi olduğu kanaatine varılmıştır. Danıştay'ın vergi ve ceza ihbarnamelerinin idari işlemin bizatihi kendisi olmadığı, bu belgelerin birer "yazılı bildirim" olduğu yönündeki (neredeyse) yerleşik kanaati, hatalı bulunup eleştirilmiştir. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin idari işlemin şekil unsuru olarak değil, "bildirim" olarak nitelendirmesi mahkemeyi çoğu kararında, ihbarnamelerdeki ağır şekil sakatlıklarının varlığı halinde (idari işlemin değil) tebliğ işleminin geçersiz olduğu yönünde hüküm kurmasına neden olmuştur. VUK md.108'in amacı, İYUK md.7'de düzenlenen vergi yarısında dava açma süresini anlamsız kılmak değildir. Tebliğin konusu idari işlem, esasa etkili bir sakatlık ihtiva ediyor olabilir ve fakat tebliğ usule ve şekle uygun biçimde yapılmış olabilir. Bu halde olması gerektiği gibi dava açma süresinin başladığını kabul etmek, VUK md.108'i doğru anlamak ve uygulamak suretiyle mümkün olur. Çalışmada VUK md.108'in içeriği ve kapsamı kuralın; (unsurları ile birlikte) lafzı, amacı ve mehz hukuktaki karşılığı esas alınmak suretiyle aydınlatılmıştır. Çalışmada benimsediğimiz ayrıma dayalı biçimde kuralın uygulanması, kural hakkında hali hazırda mevcut olan yargı mercileri arasındaki görüş farklılıklarını ortadan kaldıracaktır.

KAYNAKÇA

- Acar A E, "Elektronik Tebligat" (2016) 14 (39) İÜHF 23-89
- Akyılmaz B, Murat Sezginer, Cemil Kaya, Türk İdare Hukuku (Seçkin Yayıncılık 2012)
- Altındağ H, Yayınlanmamış Ders Notları (2024)
- Antalya G, Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt 1 (Beta Yayıncılık 2012)
- Arslan M and Biniş M, Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat' (2016) 14 (1) Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi 300-317
- Ayyıldırım K, Türk Vergi Hukukunda Tebligat (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2019)
- Başaran Yavaşlar F, Yayınlanmamış Ders Notları (2016)
- Bilgen M, Tebligat Hukuku (2nd edn, Adalet Yayınları 2019)
- Can E, "İdari İşlemin Şekil Unsuru" (2015) Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Programı Doktora Tezi
- Candan T, "Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenebilmesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır? <<https://>

turgutcandan.com/2021/01/28/vergi-teknigi-raporunun-vergi-ceza-ihbarnamesine-eklenmemesinin-hukuki-sonuclari-nedir-ne-olmalidir/ >

Candan T, Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu (4th edn, Adalet Yayınevi 2011)

Çelik M and Yüce M, ‘Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatapın Önemi’ (2020) 8 (16) Uyuşmazlık Dergisi 139-162

Eren F, Borçlar Hukuku Genel Hükümler (16th edn, Yetkin Yayınları 2014)

Görkemli B, ‘Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları’ (2017) 75 (3) Ankara Barosu Dergisi 101-127

Gözler K, İdare Hukuku C.1 (Ekin Yayıncılık 2019)

Gözübüyük Ş, Amerika ve Türkiye’de İdarenin Kazai Denetlenmesi (Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları 1961)

Gözübüyük Ş, Tan T, İdare Hukuku: İdari Yargılama Hukuku (Turhan Kitabevi 2017)

Günday M, İdare Hukuku, (10th edn, İmaj Yayınevi 2015)

Güneş D B, ‘Tebliğ Yokluğu’ (2016) 74 (1) İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası 221-231

Kaneti S, Ekmekçi E, Güneş G and Kaşıkçı M, Vergi Hukuku (2nd edn, Filiz Kitabevi 2022)

Kaneti S, Vergi Hukuku (2nd edn, Filiz Kitabevi 1989)

Kanlıgöz C, ‘İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim’ (1988) 40 (1) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 173-192

Karahanoğulları O, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Turhan Kitabevi 2011)

Karakoç Y, Genel Vergi Hukuku (Yetkin Yayınevi 2019)

Kırbaş S, Vergi Hukuku (21st edn, Siyasal Kitabevi 2018)

Kızılot Ş, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması C.1 (Yaklaşım Yayıncılık 1994)

Kurt Konca N, “Türk Hukukunda Tebligata İlişkin Sorunlar ve Güncel Çözüm Önerileri” (2014) 114 TBB Dergisi 239-274

Muşul T, Tebligat Hukuku (6th edn, Adalet Yayınevi 2016)

Okçu M H, “Vergi Usul Hukukunda Elektronik Tebligat” (2022) Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku ABD Yüksek Lisans Tezi

Oktar S A, Vergi Hukuku (Türkmen Kitabevi 2017)

Onar S S, İdare Hukukunun Umumi Esasları C.1 (İsmail Akgün Matbaası 1966)

Özbalcı Y, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Oluş Yayıncılık 2002)

Özekeş M, "Usulsüz Tebligat ve Dürüstlük Kuralı (Karar İncelemesi)" (1998) 66 Manisa Barosu Dergisi 56

Özyörük M, İdare Hukuku Ders Notları (İÜHF Yayınları 1982)

Pekcanıtez H, Atalay O and Özekeş M, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı (5th edn, Vedat Kitapçılık 2017)

Ruhi A C, Tebligat Hukuku (3rd edn, Seçkin 2005)

Ruhi C and Ruhi A.C, Tebligat Hukuku Bilgisi (Güncellenmiş ve Yenilenmiş 6th edn, Seçkin Yayıncılık 2021)

Seçkin S and Üstün G, 'İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi' (2016) 21(2) Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 509-534

Şenyüz D, Vergi Usul Hukukunda Tebligat (Yaklaşım Yayınevi 1997)

Şenyüz D, Yüce M, Gerçek A, Vergi Hukuku Genel Hükümler (Ekin Yayınevi 2021)

Taşkan Y.Z, Vergi Hukuku (Adalet Yayınevi 2021)

Tekinay S S, Borçlar Hukuku (4th edn, Sermet Matbaası 1979)

Tunaoğlu O, Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2018)

Ünal Kaya H, 'Bir İçtihadı Birleştirme Kararı Işığında Mernis Adresine Yapılan Doğrudan Tebligat (Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu, E.2019/2, K.2020/3, T.20.11.2020)' (2023) 31(3) Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1185-1212

Ürel G, Vergi Usul Kanunu Uygulaması (Seçkin Yayıncılık 2023)

Yasin M, İdari İşlemler Ders Notları (2015)

Yayla Y, İdare Hukuku (2nd edn, Beta Yayınevi 2009)

Yıldırım T, İdari Yargı (Beta Yayınevi 2010)

Yıldırım T, Yasin M, Kaman N, Özdemir H.E, Üstün G and Okay Tekinsoy Ö, İdare Hukuku (On İki Levha Yayıncılık 2013)

Yılmaz E and Çağlar T, Tebligat Hukuku (Yetkin Yayıncılık 2013)

Yüce M and Çelik M, Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku (1st edn, Ekin Yayınevi 2017)

MALÎ GELİŞMELER

FISCAL DEVELOPMENTS

* 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun Eki (III) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Bazı Mallara Uygulanan Özel Tüketim Vergisi Oranları ile Asgari Maktu ve Maktu Vergi Tutarlarının Yeniden Belirlenmesine Dair Karar (Karar Sayısı: 10520)

* 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa Ekli (IV) Sayılı Listede Yer Alan Bazı Malların Özel Tüketim Vergisi Oranlarına Esas Özel Tüketim Vergisi Matrahlarının Yeniden Tespiti Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10521)

* Hukuk Muhakemeleri Kanunu Gider Avansı Tarifesi

* Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hakem Ücret Tarifesi

* Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tanık Ücret Tarifesi

MALÎ GELİŞMELER

FISCAL DEVELOPMENTS

4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNUN EKİ (III) SAYILI LİSTENİN (B) CETVELİNDE YER ALAN BAZI MALLARA UYGULANAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ORANLARI İLE ASGARİ MAKTU VE MAKTU VERGİ TUTARLARININ YENİDEN BELİRLENMESİNE DAİR KARAR (KARAR SAYISI: 10520) YAYINLANDI

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun Eki (III) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Bazı Mallara Uygulanan Özel Tüketim Vergisi Oranları ile Asgari Maktu ve Maktu Vergi Tutarlarının Yeniden Belirlenmesine Dair Karar (Karar Sayısı: 10520) 24.10.2025 tarih ve 33057 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Söz konusu kararın tam metni için www.resmigazete.gov.tr adresini ziyaret ediniz.

4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNA EKLİ (IV) SAYILI LİSTEDE YER ALAN BAZI MALLARIN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ORANLARINA ESAS ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ MATRAHLARININ YENİDEN TESPİTİ HAKKINDA KARAR (KARAR SAYISI: 10521) YAYINLANDI

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa Ekli (IV) Sayılı Listede Yer Alan Bazı Malların Özel Tüketim Vergisi Oranlarına Esas Özel Tüketim Vergisi Matrahlarının Yeniden Tespiti Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10521) 24.10.2025 tarih ve 33057 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Söz konusu kararın tam metni için www.resmigazete.gov.tr adresini ziyaret ediniz.

HUKUK MUHAKEMLERİ KANUNU GİDER AVANSI TARİFESİ YAYINLANDI

Resmi Gazete Tarihi: 28.10.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33061

Adalet Bakanlığından:

HUKUK MUHAKEMLERİ KANUNU GİDER AVANSI TARİFESİ

Amaç ve kapsam

MADDE 1- (1) Bu Tarifenin amacı, 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu gereğince dava açılırken mahkeme vizesine yatırılacak olan gider avansının miktarı ile avansın ödenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Dayanak

MADDE 2- (1) Bu Tarife, Hukuk Muhakemeleri Kanununun 120 nci maddesinin birinci fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır.

Gider avansı

MADDE 3- (1) Davacı, bu Tarifede gösterilen gider avansını dava açarken mahkeme vizesine yatırmak zorundadır. Gider avansı her türlü tebligat ücreti ile posta ücretleri gibi giderleri kapsar.

Gider avansı miktarı

MADDE 4- (1) Davacı, taraf sayısının beş katı tutarında tebligat ücreti ile diğer iş ve işlemler için 530 TL toplamını avans olarak öder.

Gider avansının iadesi

MADDE 5- (1) Gider avansının kullanılmayan kısmı hükmün kesinleşmesinden sonra davacıya iade edilir. Davacı tarafından hesap numarası bildirilmiş ise iade elektronik ortamda hesaba aktarmak suretiyle yapılır. Hesap numarası bildirilmemiş ise masrafi avanstaki karşılama suretiyle PTT merkez ve işyerleri vasıtasıyla adreste ödemeli olarak gönderilir.

(2) Geçici hukuki koruma talebi için alınan gider avansının kullanılmayan kısmı verilen karardan sonra talep üzerine iade edilir.

Zaman bakımından uygulama

MADDE 6- (1) 1/10/2011 tarihinden önce açılmış olan davalarda, tamamlanmış işlemleri etkilememek kaydıyla, Hukuk Muhakemeleri Kanununun 120 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre gider avansı ikmal ettirilir.

Yürürlükten kaldırılan tarife

MADDE 7- (1) 23/10/2024 tarihli ve 32701 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Hukuk Muhakemeleri Kanunu Gider Avansı Tarifesi yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

MADDE 8- (1) Bu Tarife yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

HUKUK MUHAKEMLERİ KANUNU HAKEM ÜCRET TARİFESİ YAYINLANDI

Resmi Gazete Tarihi: 28.10.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33061

Adalet Bakanlığından:

HUKUK MUHAKEMLERİ KANUNU HAKEM ÜCRET TARİFESİ**Amaç ve kapsam**

MADDE 1- (1) Bu Tarifenin amacı, 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununa göre tahkim yoluyla görülen dava ve işlerde, taraflarla hakem veya hakem kurulları arasında ücretin belirlenmesi konusunda anlaşmaya varılamaması veya tahkim anlaşmasında bir hüküm bulunmaması ya da taraflarca bu konuda yerleşmiş kurallara veya kurumsal tahkim kurallarına yollama yapılmaması hallerinde hakem veya hakem kuruluna ödenecek ücretin miktarı ile ödenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Dayanak

MADDE 2- (1) Bu Tarife, Hukuk Muhakemeleri Kanununun 440 ıncı maddesinin üçüncü fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır.

Hakem ücretinin kapsadığı işler

MADDE 3- (1) Tarifede yazılı hakem ücreti, tahkim davasının açıldığı tarihten itibaren nihaî hakem kararı verilinceye kadar yapılan dava ile ilgili iş ve işlemlerin karşılığıdır.

(2) Aksi kararlaştırılmadıkça hakem kararının düzeltilmesi, yorumlanması veya tamamlanması halleri ek ücreti gerektirmez.

Başkanın ücreti

MADDE 4- (1) Başkanın ücreti, hakemlerden her birine ödenecek hakem ücretinin yüzde on fazlası olarak hesaplanır.

Ücretin kısmen hak edilmesi ve ücret ödenmeyecek haller

MADDE 5- (1) Hakemlerden birinin veya hakem kurulunun görevinin Hukuk Muhakemeleri Kanununun 435 inci maddesinin birinci fıkrasının (b), (c), (ç), (d) ve (e) bentlerinde yazılı sebeplerden biriyle sona ermesi halinde, ücret tablosunda yazılı ücretin yarısına hükmedilir.

Davanın geri alınması, konusuz kalması, feragat, kabul veya sulh halinde ücret

MADDE 6- (1) Anlaşmazlığın, davanın geri alınması, konusuz kalması, feragat, kabul veya sulh nedeniyle, hakem veya hakem kurulunca taraflara delillerin sunulması hususunda süre verilmesinden önce sona ermesi halinde ücret tablosunda belirlenen ücretin yarısına, süre verilmesinden sonra sona ermesi halinde ise tabloda belirlenen ücretin tamamına hükmolunur.

Kısmî kararda ücret

MADDE 7- (1) Hakem veya hakem kurulunca kısmî karar verilmesi halinde ücret, kısmî karar konusu uyuşmazlığın değerine göre belirlenir.

(2) Kısmî kararın, nihaî karar olarak verilmesi halinde ücret tablosunda yazılı ücretin tamamına hükmedilir.

İptal davası sonucunda hakemin davaya yeniden bakması

MADDE 8- (1) Hukuk Muhakemeleri Kanununun 439 uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca tarafların eski hakemlerden birini yeniden tayin etmeleri durumunda ücret tablosunda yazılı ücretin yarısına hükmedilir.

Ücretin hak edilme zamanı

MADDE 9- (1) Hakem ücreti, tahkim yargılamasının sona ermesi ile hak edilir.

Ücretin paylaşımı

MADDE 10- (1) Ücret tablosuna göre belirlenecek ücret, 4 üncü madde hükmü de gözetilmek suretiyle hakemler arasında paylaşılır.

Uygulanacak tarife

MADDE 11- (1) Hakem ücretinin tayininde hüküm verildiği tarihte yürürlükte bulunan tarife esas alınır.

Ücret tablosu

MADDE 12- (1) Bu Tarifeye göre verilecek ücretler aşağıdaki ücret tablosuna göre hesaplanır:

ANLAŞMAZLIK KONUSU DEĞER	ÜCRET	
	TEK HAKEM	3 VEYA DAHA FAZLA SAYIDA HAKEM
İlk gelen 500.000,00 TL için	% 5	% 8
Sonra gelen 500.000,00 TL için	% 4	% 7
Sonra gelen 1.000.000,00 TL için	% 3	% 6
Sonra gelen 3.000.000,00 TL için	% 2	% 4
Sonra gelen 5.000.000,00 TL için	% 1	% 2
10.000.000,00 TL'den yukarısı için	% 0,1	% 0,2

Yürürlükten kaldırılan tarife

MADDE 13- (1) 23/10/2024 tarihli ve 32701 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hakem Ücret Tarifesi yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

MADDE 14- (1) Bu Tarife yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

HUKUK MUHAKE MELERİ KANUNU TANIK ÜCRET TARİFESİ YAYINLANDI

Resmî Gazete Tarihi: 28.10.2025

Resmî Gazete Sayısı: 33061

Adalet Bakanlığından:

HUKUK MUHAKE MELERİ KANUNU TANIK ÜCRET TARİFESİ

Amaç ve kapsam

MADDE 1- (1) Bu Tarifenin amacı, 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu gereğince tanığa ödenecek ücret ve giderlerin miktarı ile bunların ödenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Dayanak

MADDE 2- (1) Bu Tarife, Hukuk Muhakemeleri Kanununun 265 inci maddesinin birinci fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır.

Ücret

MADDE 3- (1) Tanığa, tanıklık nedeniyle kaybettiği zamanla orantılı olarak 130 ilâ 200 TL arasında ücret ödenir.

Giderler

MADDE 4- (1) Tanık, hazır olabilmek için seyahat etmek zorunda kalmışsa yol giderleriyle tanıklığa çağrıldığı yerdeki konaklama ve beslenme giderleri de karşılanır.

Muafiyet

MADDE 5- (1) Tanığa bu Tarifeye göre ödenmesi gereken ücret ve giderler hiçbir vergi, resim ve harca tabi değildir.

Yürürlükten kaldırılan tarife

MADDE 6- (1) 23/10/2024 tarihli ve 32701 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tanık Ücret Tarifesi yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

MADDE 7- (1) Bu Tarife yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

YARGITAY KARARLARI

DECISIONS OF THE COURT OF CIVIL APPEALS

* Yargıtay Hukuk Daire Kararları

Decisions of the Civil Chambers of the Court of Appeals

YARGITAY HUKUK DAİRE KARARLARI
DECISIONS OF THE CIVIL CHAMBERS OF THE COURT OF APPEALS

YARGITAY
10. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2024/9993
Karar No. 2025/12092
Tarihi: 18.09.2025

İlgili Kanun/Madde
1479 s. Kanun/Gç10/d

ÖZETİ: *Eldeki davada, davanın kabulüne ilişkin verilen karar yerinde olmakla birlikte; davacının 1479 sayılı Kanun kapsamında ticari faaliyetinden dolayı zorunlu sigortalılık tescil talebinin 12.05.1997 tarihinde olduğu, 16.05.1997 tarihli 22991 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 08.05.1997 tarih 4247 sayılı Kanun kapsamında 20.04.1982-26.04.1994 tarihleri arasındaki prim borcunu ödediğinin ve 07.05.2010 tarihli yaşlılık aylığı tahsis talebi aşamasında; primleri ödenmiş 20.04.1982-26.04.1994 tarihleri arasında 1479 sayılı Kanun kapsamındaki zorunlu sigortalılık süresi, 12.05.1997-01.06.2003 tarihleri arasındaki 1479 sayılı Kanun kapsamında isteğe bağlı sigortalılık süresi ve 01.06.2003-06.05.2010 tarihleri arasındaki 1479 sayılı Kanun kapsamındaki zorunlu sigortalılık süresi ile toplam 25 yıl 5 ay 1 gün sigortalılık süresinin bulunduğu ve talep tarihi itibarıyla 1479 sayılı Kanun'un Geçici 10/d maddesi kapsamında yaşlılık aylığı tahsis koşullarını taşıdığı anlaşılmıştır ve 1479 sayılı Kanun kapsamında sigorta başlangıç tarihinin tespit edilemeyeceği gözletilerek bir karar verilmesi gereki*

Mahkemece bozmaya uyularak verilen karar; davalı Kurum vekili tarafından temyiz edilmekle; kesinlik, süre, temyiz şartı ve diğer usul eksiklikleri yönünden yapılan ön inceleme sonucunda, temyiz dilekçesinin kabulüne karar verildikten ve Tetkik Hâkimi ... tarafından hazırlanan rapor dinlendikten sonra dosyadaki belgeler incelenip gereği düşünüldü:

I. DAVA

Davacı vekili dava dilekçesinde; 1479 sayılı Kanun kapsamında sigortalılık süresinin tespiti ile yaşlılık aylığı tahsisine karar verilmesini talep etmiştir.

II-CEVAP

Davalı Kurum vekili cevap dilekçesinde; davanın reddini istemiştir.

III. MAHKEME KARARI

Mahkemesince bozmaya uyularak 27.04.2022 tarih, 2020/407 E., 2022/230 K. sayılı kararı ile davanın reddine karar verilmiştir.

V. BOZMA VE BOZMADAN SONRAKİ YARGILAMA SÜRECİ

Mahkeme kararının süresi içinde davacı vekilince temyiz edilmesi üzerine Dairece, "...Dosya içeriğinden; davacının, 12.05.1997 varide tarihli giriş bildirgesine göre 20.04.1982 tarihinden itibaren 1479 sayılı Kanun kapsamında sigortalı olarak tescil edildiği, yine 12.05.1997 tarihli sigortalılık döküm föyüne göre, 20.04.1982-26.04.1994 tarihleri arası zorunlu, 12.05.1997 tarihinden itibaren isteğe bağlı sigortalı kabul edilmeye başlandığı, 07.05.2010 tarihli sigortalılık bilgilerine göre 20.04.1982-26.04.1994, 12.05.1997-01.06.2003 (İBS) ve 01.06.2003 tarihinden devamla (25 yıl 25 gün) sigortalı kabul edilirken, 07.05.2010 tarihinde yaşlılık aylığı tahsis talebinde bulunduğu, Kurumca 21.07.2010 tarihli işlem ile 31.07.2010 tarihi itibarıyla, 01.06.1988-26.04.1994 tarihleri arası zorunlu, 12.05.1997-01.06.2003 tarihleri arası isteğe bağlı, yine 01.06.2003 tarihinden devamla zorunlu 19 yıl 1 ay 14 gün 1479 sayılı Kanun kapsamında sigortalılığı bulunup, 25 tam yıl hizmet süresi olmadığı gerekçesi ile reddedildiği, davacının Kuruma sunduğu 12.05.1997 tarihli İB formunda 01.08.1981-26.04.1994 tarihleri arası vergi kaydı olduğu belirtilmesine rağmen daha sonra vergi dairesinden gelen yazıda 01.08.1981 başlayan bu vergi kaydının 31.12.1981 tarihi itibarıyla sonlandığının bildirildiği, bunun dışında, 01.06.1988-26.04.1994 ve 01.06.2003 tarihinden devamla nakliye faaliyetinden dolayı vergi kaydının olduğu anlaşılmaktadır.

Dava konusu uyuşmazlık, davacının vergi, oda veya sicil kaydı olmayan 20.04.1982-01.06.1988 tarihleri arasındaki dönemde 1479 sayılı Kanun kapsamında sigortalı kabul edilip edilmeyeceği ve sonuç olarak yaşlılık aylığı bağlanıp bağlanamayacağı noktasında toplanmaktadır.

Somut olayda; davacının 4247 sayılı Kanun (1997 affi) kapsamında prim ödediği sigortalık bilgisini gösteren cetvelde belirtilmektedir. Bu nedenle, davacının uyuşmazlık konusu 20.04.1982-01.06.1988 tarihleri arası primleri söz konusu 4247 sayılı Kanun kapsamında ödeyip ödemediği Kurumdan sorulmalı, ihtilaf halinde gerekirse konusunda uzman bilirkişiye inceleme yaptırılarak primlerin ödenip ödenmediği belirlenmeli, ödemişse anılan devrede 1479 sayılı Kanun kapsamında isteğe bağlı sigortalı saymanın mümkün olduğu gözetilmeli ve sonuç olarak yaşlılık aylığı şartları tahsis talep tarihine göre değerlendirilmeli, eğer bu tarihte aylık şartları yok ise dava tarihi ya da hükümden önceki bir tarihte tahsis şartlarının oluşması halinde bu tarih dikkate alınarak elde edilecek sonuca göre bir karar verilmelidir..." gerekçesiyle bozulmasına karar verilmiştir.

İlk Derece Mahkemesinin yukarıda tarih ve sayısı belirtilen kararı ile davanın kabulüne karar verilmiştir.

VI. TEMYİZ

A. Temyiz Sebepleri

Davalı Kurum vekili temyiz dilekçesinde; kararın eksik araştırma ve inceleme sonucu verildiğini beyan etmektedir.

B. Değerlendirme ve Gerekçe

Uyuşmazlık, 1479 sayılı Kanun kapsamında sigortalılık süresinin tespiti ile yaşlılık aylığı tahsisi istemine ilişkindir.

1. Tarafların iddia, savunma ve dayandıkları belgelere, uyuşmazlığın hukuki nitelendirilmesi ile uygulanması gereken hukuk kurallarına, dava şartlarına, yargılamaya hakim olan ilkelere, ispat kurallarına ve temyiz olunan kararlarda belirtilen gerekçelere göre davalı Kurum vekilinin aşağıdaki paragrafın kapsamı dışındaki temyiz itirazları yerinde görülmemiştir.

2. Eldeki davada, davanın kabulüne ilişkin verilen karar yerinde olmakla birlikte; davacının 1479 sayılı Kanun kapsamında ticari faaliyetinden dolayı zorunlu sigortalılık tescil talebinin 12.05.1997 tarihinde olduğu, 16.05.1997 tarihli 22991 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 08.05.1997 tarih 4247 sayılı Kanun kapsamında 20.04.1982-26.04.1994 tarihleri arasındaki prim borcunu ödediğinin ve 07.05.2010 tarihli yaşlılık aylığı tahsis talebi aşamasında; primleri ödenmiş 20.04.1982-26.04.1994 tarihleri arasında 1479 sayılı Kanun kapsamındaki zorunlu sigortalılık süresi, 12.05.1997-01.06.2003 tarihleri arasındaki 1479 sayılı Kanun kapsamında isteğe bağlı sigortalılık süresi ve 01.06.2003-06.05.2010 tarihleri arasındaki 1479 sayılı Kanun kapsamındaki zorunlu sigortalılık süresi ile toplam 25 yıl 5 ay 1 gün sigortalılık süresinin bulunduğu ve talep tarihi itibarıyla 1479 sayılı Kanun'un Geçici 10/d maddesi kapsamında yaşlılık aylığı tahsis koşullarını taşıdığının anlaşılması ve 1479 sayılı Kanun kapsamında sigorta başlangıç tarihinin tespit edilemeyeceği gözetilerek bir karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde hüküm tesisi usul ve yasaya aykırı olup bozmayı gerektirir.

Ne var ki bu hatanın giderilmesi yeniden yargılama yapılmasını gerektirmediğinden 1086 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 438/7. hükmü uyarınca Mahkeme kararının düzeltilerek onanması gerekir.

VI. KARAR

Açıklanan sebeplerle;

Davalı Kurum vekilinin sair temyiz itirazlarının reddine;

Mahkeme kararının gerekçe bölümünde belirtilen "1992 affında" ibaresinin silinerek yerine "1997 affında" ibaresinin yazılmasına,

Mahkeme hükmünün 1 numaralı bendinin tamamen silinerek yerine "Davacının 20.04.1982-26.04.1994 tarihleri arasındaki prim borçlarını 4247 sayılı Kanun kapsamında ödediğinin tespiti ile davalı Kurum tarafından sigortalılık süresi olarak kabul edilmeyen 20.04.1982-30.05.1988 tarihleri arasında 1479 sayılı Kanun kapsamında sigortalı olduğunun tespitine," yazılmasına,

Mahkeme hükmünün 2 numaralı bendinin tamamen silinerek yerine "Davacıya 07.05.2010 tarihli tahsis talebine istinaden 01.06.2010 tarihi itibarıyla-

le yaşlılık aylığı tahsisine," yazılmasına ve hükmün bu şekliyle DÜZELTİLE-REK ONANMASINA,

Dosyanın İlk Derece Mahkemesine gönderilmesine, 18.09.2025 tarihinde oy birliğiyle karar verildi.

YARGITAY

10. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2025/5673
Karar No. 2025/11299
Tarihi: 03.07.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/371

ÖZETİ: *Davacının malullük aylığı aldığı halde çalıştığı konusundaki Sayıştay ihbarı üzerine aylığın kesildiği ve Erzurum Belediyesi tarafından gönderilen yazıda da davacının çalıştığının belirtilmediği, mahkemece davada yer alan davalı iş yerlerinin bordrolarından tanıklar dinlenilmek suretiyle bu tanıkların beyanlarına göre davanın kabulüne karar verildiği anlaşılmış ise de karar eksik incelemeye dayanmaktadır. Belediyeden davacının çalışmaları ile ilgili olarak davalı şirketlere hangi dönemde ihale ile iş verildiği, hangi işçilerin çalıştırıldığı, davacının bu işçiler arasında bildirilip bildirilmediği, görev kapsamının ne olduğu, davacının işverenler tarafından verilen işe giriş belgeleri, puantaj kayıtları ve imzası olan resmi belgeler celbedilmeli, her davalıdan davacının hizmetlerini gösteren iş yeri kayıtları, ücret bordroları, işe giriş çıkış belgeleri getirilmeli, daha fazla bordro tanığı dinlenilmeli, bordro tanıkları belirlenirken özellikle şantiye şefi gibi çalışmaları bilebilecek konumdaki kişiler seçilmeli, davacının serbest meslek makbuzu kestiği iddiasına yönelik araştırma yapılmalı, davacının fiilen çalışması bulunup bulunmadığı tereddütsüz şekilde ortaya konulmalı, davacının çalışmasının fiili olmadığı anlaşıldığı takdirde ise bu çalışmaların da iptaline karar verilmesi gerektiği gözetilerek sonucuna göre karar verilmesi gerekmektedir.*

Bölge Adliye Mahkemesi kararı davalı Kurum vekili tarafından temyiz edilmekle; kesinlik, süre, temyiz şartı ve diğer usul eksiklikleri yönünden yapılan ön inceleme sonucunda, temyiz dilekçelerinin kabulüne karar verildikten ve Tetkik Hâkimi ... tarafından hazırlanan rapor dinlendikten sonra dosyadaki belgeler incelenip gereği düşünüldü:

I. DAVA

Davacı vekili dava dilekçesinde, davacının davalı Kurumdan 1/.... tahsis numarası ile 506 sayılı Kanun'un 53/b maddesi gereğince malullük aylığı almakta iken, Sayıştay Başkanlığınca yapılan incelemede sosyal güvenlik destek primine tabi çalıştığı gerekçesiyle müvekkilinin malulen emeklilik işlemlerinin iptal edildiğini, müvekkilinin malulen emekli olduğu için ücret alan ve destek primi ödenen işçi olmadığını, serbest meslek kazanç elde eden ve bu yolla ka-

zanç sağlayan bir vergi mükellefi olduğunu, ancak müvekkilin kendi bilgisi dışında destek primi ödenen ve fiilen çalışan birisi gibi gösterildiğini oysaki müvekkilin bu firma veya firmalarda işçi statüsünde çalışmadığını işçi olarak çalıştığı iddia edilen firmalar müvekkili adına Sosyal Güvenlik Kurumuna verdikleri işe giriş bildirgelerinin de imzası bulunmadığını, ücret bordrolarında da imzası bulunmadığını, müvekkilin serbest meslek erbabı olduğunu bu yolla kazanç sağlayan ve kazancının vergisinin serbest meslek makbuzu tanzim etmek suretiyle ödeyen bir şahıs olduğunu, müvekkiline tahsis edilen maluliyet aylığının iptal edilmesine ilişkin işlemin hukuka aykırı bulunduğunu Kurum işleminin iptal edilmesinin gerektiğini ileri sürerek müvekkiline tahsis edilen maluliyet aylığının iptal edilmesine ilişkin Kurum işleminin iptaline karar verilmesini talep etmiştir.

II. CEVAP

Davalı SGK vekilinin cevap dilekçesinde, müvekkil Kurum kayıtlarında tahsis numaralı ...'ın dosyasının tetkikinde, 05.08.2014 tarihinde çalışmaya başladığının 02.11.2016 tarihli Sayıştay Başkanlığınca yapılan inceleme sonucu tespit edildiğinden malullük aylığının kesildiğini, 25.11.2016 tarihli tahsis talebine istinaden 01.12.2016 tarihinden itibaren de 506 sayılı Kanun'un geçici 81/A maddesi gereği tahsis numarası ile yaşlılık aylığı bağlandığını belirtilecek davanın reddine karar verilmesini istemiştir.

III. İLK DERECE MAHKEMESİ KARARI

İlk Derece Mahkemesinin yukarıda tarih ve sayısı belirtilen kararı ile "Davanın kabulü ile 1-Davacıya tahsis edilen malullük aylığının iptal edilmesine ilişkin davalı kurum işleminin iptaline," karar verilmiştir.

IV. İSTİNAF

İlk Derece Mahkemesinin yukarıda belirtilen kararına karşı süresi içinde davalı SGK vekili tarafından istinaf başvurusunda bulunulması üzerine Bölge Adliye Mahkemesinin yukarıda tarih ve sayısı belirtilen kararı ile başvurunun esastan reddine karar verilmiştir.

V. TEMYİZ

A. Temyiz Sebepleri

Davalı SGK vekili, Sayıştay incelmeye istinaden sosyal güvenlik destek primine tabi olarak çalıştığı anlaşılan davacının aylığının kesildiğini, Kurumun işlemlerinin hukuka uygun olduğunu, kararın bozulmasını talep etmektedir.

B. Değerlendirme ve Gerekçe

Uyuşmazlık, davacının sigortalı olarak çalışmaya başlaması nedeniyle maluliyet aylığının kesilmesine ilişkin Kurum işleminin iptaline ilişkindir.

1.Bölge adliye mahkemelerinin nihai kararlarının bozulması 6100 sayılı Kanun'un 371. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

2.Davacının malullük aylığı aldığı halde çalıştığı konusundaki Sayıştay ihbarı üzerine aylığın kesildiği ve Erzurum Belediyesi tarafından gönderilen yazıda da davacının çalıştığının belirtildiği, mahkemece davada yer alan davalı iş yerlerinin bordrolarından tanıklar dinlenilmek suretiyle bu tanıkların beyanlarına göre davanın kabulüne karar verildiği anlaşılmış ise de karar eksik incelemeye dayanmaktadır. Belediyeden davacının çalışmaları ile ilgili olarak davalı şirketlere hangi dönemde ihale ile iş verildiği, hangi işçilerin çalıştırıldığı, davacının bu işçiler arasında bildirilip bildirilmediği, görev kapsamının ne olduğu, davacının işverenler tarafından verilen işe giriş belgeleri, puantaj kayıtları ve imzası olan resmi belgeler celbedilmeli, her davalıdan davacının hizmetlerini gösteren iş yeri kayıtları, ücret bordroları, işe giriş çıkış belgeleri getirilmeli, daha fazla bordro tanığı dinlenilmeli, bordro tanıkları belirlenirken özellikle şantiye şefi gibi çalışmaları bilebilecek konumdaki kişiler seçilmeli, davacının serbest meslek makbuzu kestiği iddiasına yönelik araştırma yapılmalı, davacının fiilen çalışması bulunup bulunmadığı tereddütsüz şekilde ortaya konulmalı, davacının çalışmasının fiili olmadığı anlaşıldığı takdirde ise bu çalışmaların da iptaline karar verilmesi gerektiği gözetilerek sonucuna göre karar verilmesi gerekmektedir.

Açıklanan bu maddi ve hukuki olgular göz önünde bulundurulmaksızın, Mahkemece eksik inceleme ve araştırma sonucu hüküm verilmesi, usul ve kanuna aykırı olup, sair hususlar incelenmeksizin bozma nedenidir.

VI. KARAR

Açıklanan sebeple;

1. Temyiz olunan, İlk Derece Mahkemesi kararına karşı istinaf başvurusunun esastan reddine ilişkin Bölge Adliye Mahkemesi kararının ORTADAN KALDIRILMASINA,

2. İlk Derece Mahkemesi kararının BOZULMASINA,

Dosyanın İlk Derece Mahkemesine, bozma kararının bir örneğinin Bölge Adliye Mahkemesine gönderilmesine,

03.07.2025 tarihinde oy birliğiyle karar verildi.

**BÖLGE ADLİYE
MAHKEMESİ KARARLARI**
*DECISIONS OF CIVIL CHAMBERS OF
COURTS OF APPEAL*

* Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesi Kararları
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal

BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ HUKUK DAİRESİ KARARLARI
DECISIONS OF CIVIL CHAMBERS OF COURTS OF APPEAL

**KONYA BÖLGE ADLİYE
MAHKEMESİ**

7. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2025/1217
Karar No. 2025/1135
Tarihi: 20.10.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/21, 22

ÖZETİ: *Dava dilekçesi içeriğinden ve davacı vekilinin 12.05.2025 tarihli duruşmadaki beyanından dava, “sebepsiz zenginleşme” hukuki temeline dayandırılmıştır. Dosya kapsamına göre, iş bu dava “mutlak ticari dava” olmadığı gibi tarafların tacir olmadıkları da anlaşıldığından görevli mahkeme asliye hukuk mahkemesidir. Netice olarak, Konya Asliye Hukuk Mahkemesinin yargı yeri olarak belirlenmesine karar vermek gerekmiştir.*

Yukarıda tarih ve numarası yazılı ilk derece mahkeme kararı merci tayini için mahkememizce gönderilmiş olmakla, dosya üzerinde yapılan ön inceleme sonucunda dosyadaki belgeler okundu, incelendi.

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ:

I- Konya Asliye Hukuk Mahkemesi 27/05/2025 tarih ...-... E.K. sayılı kararında;

“Taraftar arasında yapılan taraflar arasında yapılan uyuşmazlığın esasını oluşturan istihkaka konu şirket ürünlerinin teslimi ve iadesine ilişkin davacı ve davalı tarafın tacir sıfatını haiz olduğu, davalıya teslim edileceği iddia edilen sözleşmeye konu olan menkul malların ticari işletme unsuru oldukları ve her iki tarafın ticari işletmesini ilgilendirdiği anlaşılmış olmakla; davanın Ticaret mahkemesinde görülüp sonuçlandırılması gerekmektedir.” şeklinde gerekçe ile görevsizlik kararı vermiştir.

Konya Asliye Mahkemesi 18/09/2025 tarih ...-... E.K. sayılı kararında;

“Somut olayda; Konya Asliye Hukuk Mahkemesi, "davacı ve davalı tarafın tacir sıfatını haiz olduğu" gerekçesi ile görevsizlik kararı verilmiştir. Oysa ki davacı ve davalıların Uyapta yapılan sorgulamasında TACİR olmadıkları yıllar önce vergi kaydının terkin edildiği anlaşılmakla, ortada Ticaret Mahkemesinin görev alanına giren bir dava olmadığından karşı görevsizlik kararı vermek gerekmiştir.” şeklinde gerekçe ile görevsizlik kararı vermiştir.

II- Davacının sunduğu delile göre; Davacı ile davalılardan ... arasında düzenlenen 31.01.2024 tarihli “..... ORTAKLIK SÖZLEŞMESİ” başlıklı belge ile davacının, (adı geçen) şirkete ortak olması karşılığında ödeyeceği bedelin yanı sıra işletme sermayesi koyma borcu da kararlaştırılmıştır.

Davacı vekilince; İşletme sermayesi borcunu şirket ortağına ödemesine rağmen bu bedelin işletme sermayesi yapılmayıp kişisel harcamalara kullanıldığı, ayrıca davalı tarafa ödünç verildiği halde karşı tarafça bu bedellerin geri ödenmediği iddia edilerek söz konusu bedellerin (şimdilik kısmen) iadesi talep edilmiştir.

III- Dava dilekçesi içeriğinden ve davacı vekilinin 12.05.2025 tarihli duruşmadaki beyanından dava, “sebepsiz zenginleşme” hukuki temeline dayandırılmıştır.

Dosya kapsamına göre, iş bu dava “mutlak ticari dava” olmadığı gibi tarafların tacir olmadıkları da anlaşıldığından görevli mahkeme asliye hukuk mahkemesidir.

Netice olarak, Konya Asliye Hukuk Mahkemesinin yargı yeri olarak belirlenmesine karar vermek gerekmiştir.

HÜKÜM: Yukarıda açıklanan nedenlerle;

1-6100 sayılı HMK'nın 21. ve 22. maddeleri gereğince Konya Asliye Hukuk Mahkemesi'nin YARGI YERİ OLARAK BELİRLENMESİNE,

2-Dosyanın merci tayini talebinde bulunan Mahkemesine iadesine,

Dosya üzerinde yapılan inceleme sonucunda, 6100 sayılı HMK'nun 362/1-c maddesi gereğince kesin olarak oy birliği ile karar verildi.

KONYA BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ

6. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2024/1810
Karar No. 2025/1272
Tarihi: 15.10.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/61
6098 s. TBK/227

ÖZETİ: *Hukuk Muhakemeleri Kanununun "İstinaf yoluna başvurulabilen kararlar" başlıklı 341.maddesinin 2 inci fıkrasında miktar veya değeri üç bin Türk Lirasını geçmeyen malvarlığı davalarına ilişkin kararların kesin olduğu düzenlenmiş, aynı kanunun "Parasal sınırların artırılması" kenar başlıklı 1. Ek Maddesinin 1. Fıkrasında 200 üncü, 201 inci, 341 inci, 362 nci ve 369 uncu maddelerdeki parasal sınırlar her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların; o yıl için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir.*

Davacı tarafından davalı aleyhine Konya Asliye Ticaret Mahkemesi'nin ... Esas sayılı dosyası ile açılan alacak davasında 10/10/2024 tarihinde tesis edilen davanın kısmen kabulüne ilişkin karara karşı, tarafların istinaf ka-

nun yoluna başvurmaları üzerine, üye hakimin görüşleri alındıktan sonra dosya incelendiğinde;

DAVA: Davacı vekili dava dilekçesinde özetle; davacı şirketin 18.01.2023 tarihinde davalı şirketten 27.680,93-TL bedelle “..... 128 GB marka ve modelde 1 adet telefon aldığını, davacının satın aldıktan kısa bir süre sonra telefonda şebeke sorunları yaşamaya başladığını, “şebeke yok” uyarısı vermeye başladığını, cihaz kapatılıp açıldığında kısa süreli şebeke gelip sonrasında “şebeke yok” uyarısı verdiğini, müvekkilin telefonu garanti kapsamında 25.04.2023 tarihinde Konya servisine götürdüğünü, servis işleminde “mikro incelemelerde yetkili servis dışı işlem tespit edildiği gerekçesiyle işlem yapılmadığını, ardından davacının cihazı Ankara Teknik Servise gönderdiğini, yine aynı gerekçeler ile kabul edilmediğini, servis işlemlerinden sonra da telefonun çalışmadığını, telefonun işlem yapılmadan davacıya teslim edildiğini, ekonomik değeri yüksek olan ve garanti kapsamında olan cep telefonunun yetkili olmayan servise verilmesinin hayatın olağan akışına aykırı olduğunu, tacirler arası ticari satımlarda satıcının ayıplı ifadan sorumluluğunun TBK madde 219 hükümlerine tabi olduğunu belirterek fazlaya ilişkin hakları saklı kalmak kaydıyla davanın kabulüne, satılanın ayıplı çıkması nedeniyle ayıpsız olarak aynısı ile değiştirilmesine, aksi takdirde ürünün bugünkü bedelinin ödenmesine ve temerrüt tarihinden itibaren en yüksek ticari avans faizi işletilmesine ve davacının cep telefonu kullanamaması sebebiyle mahrumiyet tazminatına hükmedilmesine karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

Davacı vekili 01/08/2024 tarihli ıslah dilekçesi ile; öncelikle satılanın ayıplı çıkması nedeniyle ayıpsız olarak aynısı ile değiştirilmesine, aksi takdirde ürünün 39.999,00 TL tutarındaki bedelin temerrüt tarihinden itibaren en yüksek ticari avans faiz işletilerek ödenmesine, müvekkilin cep telefonunu kullanamaması sebebiyle 7.000,00 TL mahrumiyet tazminatının yasal faizi ile birlikte müvekkiline ödenmesine karar verilmesini talep etmiştir.

CEVAP: Davalı vekili cevap dilekçesinde özetle; müvekkilinin İletişim A.Ş.'nin kurumsal bayisi olarak hizmet verdiğini, İletişim A.Ş.'nin distribütör A.Ş. arasındaki anlaşmaya dayalı olarak kurumsal GSM müşterilerine cihaz satışı yaptığını, ücretini doğrudan müşterisinin (davacı) hat faturasına yansıtarak tahsil ettiğini, satılan cihazın tarafından davalı şirkete fatura edildiğini ve davalı şirkete teslim edildiğini, davalı şirketin bu satış işlemindeki rolünün ise A.Ş.'den ürünü teslim alarak müşterisine birebir elden teslim etmekten ibaret olduğunu, muhasebesel olarak davalı şirketin carisine giren cihaz bedelinin tarafından şirketine ödendiğini, satış ve bedel tahsili işlemlerinde davalı şirketin taraf olmadığını, bu usulle yapılan işlemlerde müvekkilin aldığı rolün Türk Borçlar Kanunu kapsamında müvekkile satıcı sıfatı kazandırmadığından müvekkil şirkete yöneltilen bu davanın husumet yokluğu nedeni ile reddinin gerektiğini, esasa ilişkin dava konusu ürünün

jelatinle kaplı sıfır kutusunda tam ve eksiksiz teslim alındığını, cihazın teslim edildiği tarihte ayıplı olmadığı hususunda uyuşmazlık bulunmadığını, davanın HMK 61 kapsamında üçüncü kişi konumundaki şirketlere ihbarını, yapılacak yargılama sonucunda öncelikle husumet yönünden, mahkeme aksi kanaatte ise esastan reddine karar verilmesini talep etmiştir.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARININ ÖZETİ: İlk derece mahkemesince yapılan yargılama sonucunda; "....Ayıbın kullanıcı hatasından mı yoksa üretimden kaynaklı mı olduğu konusunda 23/01/2024 tarihli bilirkişi raporu ile 02/05/2024 tarihli bilirkişi raporu birbiriyle çeliştiğinden bu konuda yeni bir rapor tanzimine karar verilmiş ve 11/07/2024 tarihli rapor ile telefonun gizli ayıplı olduğu, hatanın üretim kaynaklı olduğu ve telefona yetkili servisler dahil başkaca kişilerce müdahale edilmediği tespit edilmiştir.

Tüm dosya kapsamı ve toplanan deliller bir bütün halinde değerlendirildiğinde; satış sözleşmesine konu telefonun gizli ayıplı olduğu, ayıbın üretim hatasından kaynaklı olduğu, onarım halinde davacının telefondan beklediği menfaati elde edebileceği, onarım bedelinin 17.500,00 TL olması satış bedelinin ise 27.680,00 TL olması karşısında malın ayıpsız misliyle değiştirilmesi ve sözleşmeden dönme seçimlik haklarının kullanılmasının hakkaniyete uygun olmayacağı, davacının sadece onarım bedelinin tahsilini isteyebileceği ve bu tutarın 17.500,00 TL olduğu, davacının telefonu kullanamamaktan kaynaklı zararın ise 7.000,00 TL olduğu, davalının bu zarardan da TBK'nın 227/2. maddesi uyarınca sorumlu olduğu sonucuna varıldığından davanın kısmen kabulüne karar vermek gerekmiştir.

Yargıtay 13. Hukuk Dairesi'nin ... E. ... K. sayılı ilamı; " Mahkemece, bozmaya uyularak yapılan yargılama sonucu, imalattan kaynaklanan ayıp nedeniyle sözleşmeden dönmenin mevcut durumda haklı görülmediğinden değer kaybına hükmedilmiş olup, davada gerçek anlamda reddedilen bir kısım bulunmamaktadır. Bu durumda, davalı vekili lehine vekalet ücretine ve davacı aleyhine yargılama giderine hükmedilmesi usul ve yasaya aykırı olup, bozmayı gerektirir." şeklindedir. Yargılama gideri yönünden yapılan değerlendirmede bahsi geçen içtihadta da belirtildiği üzere eldeki davada gerçek anlamda reddedilen bir kısım olmadığından davacı aleyhine yargılama giderine hükmedilemeyeceği..." gerekçesiyle davanın kısmen kabul kısmen reddi ile; 17.500,00 TL onarım bedeli ve 7.000,00 TL mahrumiyet bedeli olmak üzere toplam 24.500,00 TL'nin, 7.000,00 TL'lik kısmının dava tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte, 17.500,00 TL'lik kısmının ise dava tarihinden itibaren işleyecek avans faizi ile birlikte davalıdan alınarak davacıya verilmesine, fazla-yaya ilişkin talebin reddine karar verilmiştir.

İSTİNAF SEBEPLERİ: Davacı vekili istinaf dilekçesinde özetle; gerek dava dilekçesi gerekse ıslah dilekçesindeki taleplerine karşın, ilk derece mahkemesince taleple bağlılık ilkesine aykırı davranılarak talepleri olmayan şekilde

onarım bedeli yönünden verilen kararın hukuka aykırı olduğunu, kararın gerekçesinde TBK 227/2 maddesi uyarınca onarım halinde telefonda beklenen menfaatin elde edilebileceğini belirtmiş ise de TBK 227. maddesi ve fıkraları incelendiğinde onarım bedelinin verilmesinin uygun olduğu hususundaki davaya konu olayda uygun olmadığını, davaya konu olayda müvekkilinin satın almış olduğu cep telefonunun belirtilen arıza sebebiyle iki kez garanti kapsamında yetkili servise gönderildiğini, iki gönderim sonrasında da yetkili servis, çözüm bulmak yerine telefonun açıldığını gerekçe göstererek telefonu garanti kapsamında veya ücretle tamir etme yönünde bir çözüm ve önerisi olmadığını, ayıbın sabit bir onarım ile giderilemeyeceğini, yerel mahkemece kararının icrasının mümkün olmadığını beyanla kararın kaldırılarak, dava ve ıslah dilekçelerindeki talepleri doğrultusunda karar verilmesini talep etmiştir.

Davalı vekili istinaf dilekçesinde özetle; davacının söz konusu ayıbı ilk olarak müvekkiline ihbar etmesi gerektiğini, söz konusu ihbarın dava şartı niteliğinde olduğunu, davacı tarafın söz konusu olayda ilgili şekil şartlarına ve sürelerle uyarak ayıp ihbarında bulunmadığını, davacının servisine başvuru yaptığını ve başvuru sonucunu tebliğ aldığı tarih olan 25.04.2023 tarihinde ayıbı öğrendiğini, sonrasında herhangi bir ihbar yapılmadan ayıbı öğrendiği tarihten 3 ay sonra arabuluculuk yoluna başvurduğunu, davacının süreye uyan bir ihbarı bulunmadığını, 24.01.2024 tarihli bilirkişi raporunda ayıbın gizli ayıp niteliğinde olduğunu ancak bir kaç gün kullanımdan sonra ortaya çıkabileceği yönünde tespitle bulunulduğunu, davacının iddiasına göre cihazı 3 ay kullanıldığını, bu süre gizli ayıp söz konusu olsa bile çok uzun olup davacının ayıbı daha önceden fark ettiği ancak telefonu kullanmaya devam etmesinin ayıbı kabul edildiğinin göstergesi olduğunu, satış ve bedel tahsili işlemlerinde müvekkili şirketin taraf olmadığını, davanın husumet yokluğu nedeni ile reddi gerektiğini beyanla kararın kaldırılmasını, yeniden hüküm kurularak davanın reddine karar verilmesi gerektiğini ileri sürerek istinaf talebinde bulunmuştur.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GEREKÇE:

Dava; ayıp iddiasına dayalı satış konusu malın ayıpsız misliyle değiştirilmesi olmadığı takdirde mal bedelinin tahsili ile mahrumiyet tazminatı talebine ilişkindir.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun "İstinaf Dilekçesinin Reddi" başlıklı 346/(1). maddesinde; istinaf dilekçesi, kanuni süre geçtikten sonra verilir veya kesin olan bir karara ilişkin olursa, kararı veren mahkemenin istinaf dilekçesinin reddine karar vereceği düzenlenmiştir.

Hukuk Muhakemeleri Kanununun "İstinaf yoluna başvurulabilen kararlar" başlıklı 341.maddesinin 2 inci fıkrasında miktar veya değeri üç bin Türk Lirasını geçmeyen malvarlığı davalarına ilişkin kararların kesin olduğu düzenlenmiş, aynı kanunun "Parasal sınırların artırılması" kenar başlıklı 1. Ek Maddesinin 1. Fıkrasında 200 üncü, 201 inci, 341 inci, 362 nci ve 369 uncu madde-

lerdeki parasal sınırlar her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların; o yıl için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir.

02/12/2016 tarihinde yürürlüğe giren 6763 sayılı kanunun 44 üncü Maddesi ile Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na eklenen "Parasal sınırların artırılması" kenar başlıklı 1 inci Ek Maddesinin 2 inci fıkrasında; "200 üncü ve 201 inci maddelerdeki parasal sınırların uygulanmasında hukuki işlemin yapıldığı, 341 inci, 362 nci ve 369 uncu maddelerdeki parasal sınırların uygulanmasında hükmün verildiği tarihteki miktar esas alınır" denilmiş, 14/11/2024 tarihinde yürürlüğe giren 7531 sayılı kanunun 22 inci maddesi ile eklenen 3 üncü fıkra-da, İstinaf ve temyiz kanun yoluna başvuruda esas alınan parasal sınırdan yeniden değerlendirme nedeniyle meydana gelen artış, bölge adliye mahkemesinin kaldırma veya Yargıtayın bozma kararları üzerine yeniden verilen kararlar hakkında uygulanmaz, ilk karar tarihinde geçerli olan sınırlar esas alınır denilmiş, 04/06/2025 tarihinde yürürlüğe giren 7551 sayılı kanunun 20 inci maddesi ile de 1 inci ek maddenin 2. Fıkrası, "200 üncü ve 201 inci maddelerdeki parasal sınırların uygulanmasında hukuki işlemin yapıldığı, 341 inci, 362 nci ve 369 uncu maddelerdeki parasal sınırların uygulanmasında davanın açıldığı tarihteki miktar esas alınır" şeklinde değiştirilmiş ve maddenin 3 üncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

Davacının davalıdan satın aldığı telefonun ayıplı olması nedeniyle telefonun misli ile değiştirilmesini , bu mümkün olmadığı takdirde telefon bedelinin tahsilini ve uğradığı mahrumiyet zararının tazminini talep ettiği, ilk derece mahkemesinin karar tarihi 10/10/2024 olup, istinaf istemine konu kabul edilen miktar 24.500,00 TL, reddedilen miktar ise 22.499,00 TL'dir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 02.07.2025 tarih 2024/10-205 Esas 2025/410 Karar sayılı ilamında da belirtildiği gibi karar tarihi itibarıyla uygulanması gereken Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na 6763 sayılı Kanun ile ilave edilen Ek-Madde 1 hükmü ve HMK'nın 341/2. maddesi gereğince miktar veya değeri 28.250,00 TL'yi geçmeyen malvarlığına ilişkin kararlar kesin olup, HMK'nın 346. maddesi gereğince kesin olan karara ilişkin istinaf dilekçesi ilk derece mahkemesince reddedilebileceği gibi 352. maddesi gereğince yapılan ön inceleme neticesinde Bölge Adliye Mahkemesi tarafından da istinaf isteminin reddine karar verilebilir.

Dava dosyasının incelenmesinde; istinaf kanun yoluna başvuran tarafların kabulünü ve reddini talep ettikleri miktarlar nazara alındığında taraflar yönünden kararın kesin olduğu, istinaf kanun yolunun açık olmadığı, ilk derece mahkemesi hakiminin kanunla verilmeyen bir hakkı tanımak suretiyle hükme karşı istinaf kanun yolu açık olduğunu belirtmesinin, taraflara; yasayla veril-

memiş bir hakkı bahşetmeyeceği sonuç ve kanaatiyle tarafların istinaf kanun yoluna başvuru dilekçelerinin HMK 352/1-b maddesi gereğince reddine ilişkin aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM : Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;

1-Tarafların istinaf kanun yoluna başvuru dilekçelerinin REDDİNE,

2-İstinaf kanun yoluna başvuran davacı tarafından yatırılan 427,60 TL istinaf karar harcının talep halinde davacıya iadesine,

3-İstinaf kanun yoluna başvuran davalı tarafından yatırılan 427,60 TL istinaf karar harcının talep halinde davalıya iadesine,

4-Taraflarca yapılan yargılama giderlerinin üzerlerinde bırakılmasına,

5-Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 359/4. maddesi gereğince; kararın ilk derece mahkemesince taraflara tebliğine,

6-Dava dosyasının ilk derece mahkemesine gönderilmesine,

Dair, dosya üzerinde yapılan inceleme sonucunda 15/10/2025 tarihinde oybirliği ile HMK'nun 352 ve 362/1.a maddeleri gereğince kesin olarak karar verildi.

GAZİANTEP BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ

11. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2025/1263
Karar No. 2025/1365
Tarihi: 09.10.2025

İlgili Kanun/Madde
6102 s. TTK/82
6100 s. HMK/355, 357

ÖZETİ: 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m..... 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa ve 213 sayılı Kanuna göre tutulması ve tasdiki zorunlu defterleri ile kullanmak mecburiyetinde bulunduğu belgeleri 6/2/2023 tarihinde .. İlinde meydana gelen depremler nedeniyle zayi olan mükellefler, durumu öğrendiği tarihten itibaren .. tarihine kadar (bu tarih dâhil) yetkili mahkemeden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Mahkeme bu talebi ivedilikle görüşür ve gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir." Bu yasa maddesi TTK m. 82/VII'den farklı olarak .. tarihinde meydana gelen deprem sebebiyle özel olarak düzenlenmiş olup deprem maddi vakıasına dayanılarak açılacak zayi belgesi istemli davalarda..tarihi hak düşürücü sürenin son günü olarak belirlenmiştir. Bu tarihten sonra belgelerin kaybolduğunun öğrenilmesi durumunda dahi deprem maddi vakıasına dayanılarak zayi belgesi istemli dava açılmayacaktır. Mahkemenin kararının usul ve yasaya uygun olduğu anlaşılmakla davacının istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

İlk derece mahkemesince verilen karara karşı davacı vekilince istinaf kanun yoluna başvurulmuş olmakla dosya incelendi, gereği düşünüldü;

DAVA: Davacı vekili dava dilekçesinde özetle.. tarihinde .. merkezli meydana gelen deprem nedeniyle ... Mücbir Sebep Hali ilan edildiğini, bu deprem nedeniyle belirtilen il ve ilçelerde bulunan pek çok mükellefin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca tutulması ve tasdiki zorunlu kanuni defterleri ile kullanmak mecburiyetinde oldukları belgelerin enkaz altında kalarak zayi olduğunu, . ve . . tarafından ..'ta meydana gelen depremden etkilenen yerler İçin .. tarihinde mücbir sebep hali ilan edildiğini, .. tarihinde .. merkezli meydana gelen deprem ve ardından .. ilinde gerçekleşen sel felaketinden kaynaklı müvekkili şirketin uzun süre zor günler geçirdiğini, müvekkil şirkete ait karar defterinin müvekkil şirket hissedarının tüm özen ve dikkatine rağmen depremde zayi olduğunu, depremlerin olduğu günden sonra müvekkil şirket sahiplerinin uzun süre binalar hasar aldığından şirket evraklarının bulunduğu binayı kullanamadığını, şirket karar defterinin bulunduğu evrakları depremde kaybettiklerini çok sonradan öğrendiklerini ileri sürerek zayi olan şirket karar defterinin zayi nedeniyle iptaline karar verilmesini talep etmiştir.

KARAR: Mahkemece, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 82 nci maddesinin 7 inci fıkrasında zayi belgesi verilmesi talebinin talebe konu saklanması zorunlu evrakların kaybolduğunun öğrenildiği tarihten 30 günlük hak düşürücü süre içinde ileri sürülmesi gerektiği .. . numaralı .. kabul tarihli Resmi Gazete'nin .. tarihinde yayımlanan Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 10/(22). maddesinde ".. tarihli ve 6102 sayılı TTK'ya ve 213 sayılı Kanuna göre tutulması ve tasdiki zorunlu defterleri ile kullanmak mecburiyetinde bulunduğu belgeleri .. tarihinde .. ilinde meydana gelen depremler nedeniyle zayi olan mükellefler durumu öğrendiği tarihten itibaren .. tarihine kadar (bu tarih dahil) yetkili Mahkemede kendisine bir belge verilmesini isteyebilir." düzenlemesinin bulunduğu, bu halde talep eden tarafından talebin en geç.. tarihinde mahkemeye yöneltilmesi gerektiği, somut olayda.. tarihinde talepte bulunulduğu, talebin hak düşürücü süre içinde olmadığı gerekçesiyle talebin hak düşürücü süre yönünden reddine karar verilmiştir.

İSTİNAF NEDENLERİ: Karara karşı davacı vekili istinaf isteminde bulunmuştur.

Davacı vekili istinaf başvuru dilekçesinde özetle, şirket karar defterinin bulunduğu evrakları depremde kaybettiklerini çok sonradan öğrendiklerini, yerel mahkemece müvekkili şirketin karar defterinin kaybolduğunu ne zaman öğrendiklerini araştırmadan herhangi bir yargılama yapmadan duruşma dahi açmadan davanın hak düşürücü süre yönünden reddine karar verdiğini belirterek ilk derece mahkemesi kararının kaldırılması talebiyle istinaf kanun yoluna başvurmuştur.

İNCELEM VE GEREKÇE: İstinaf kanun yolu başvurusuna konu edilen karar hakkında inceleme; 6100 sayılı HMK'nın 355. maddesi uyarınca, istinafa gelen tarafın sıfatı ve istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak yapılmış, kamu düzenine aykırılık olup olmadığı resen gözetilmiş, ayrıca HMK'nın 357. maddesindeki "İlk Derece Mahkemesinde ileri sürülmeyen iddia ve savunma istinafta dinlenemez ve istinafta yeni delillere dayanılmaz." kuralı nazara alınmıştır.

Dava, 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m. 10/XXII'ye göre zayi belgesi verilmesine ilişkindir.

Davacı taraf zayi belgesi verilmesi talebini zayi belgesi talep ettiği belgelerin deprem nedeniyle zayi olduğunu çok sonradan öğrendiği maddi vakiasına dayandırmaktadır. Bu nedenle belgelerin deprem nedeniyle zayi olduğunu 7440 sayılı yasanın belirlediği .. tarihinden sonra öğrenmiş olduğu gerekçesiyle 6102 sayılı TTK m. 82/VII'ye göre talepte bulunulabileceğini ileri sürmektedir.

6102 sayılı TTK m. 82/VII'ye göre; "Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde zıyaa uğrarsa tacir zıyayı öğrendiği tarihten itibaren otuz gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hamsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir." Bu maddede düzenlenen 30 günlük süre hak düşürücü süredir.

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m..... 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa ve 213 sayılı Kanuna göre tutulması ve tasdiki zorunlu defterleri ile kullanmak mecburiyetinde bulunduğu belgeleri 6/2/2023 tarihinde .. İlinde meydana gelen depremler nedeniyle zayi olan mükellefler, durumu öğrendiği tarihten itibaren .. tarihine kadar (bu tarih dâhil) yetkili mahkemeden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Mahkeme bu talebi ivedilikle görüşür ve gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir." Bu yasa maddesi TTK m. 82/VII'den farklı olarak .. tarihinde meydana gelen deprem sebebiyle özel olarak düzenlenmiş olup deprem maddi vakiasına dayanılarak açılacak zayi belgesi istemli davalarda..tarihi hak düşürücü sürenin son günü olarak belirlenmiştir. Bu tarihten sonra belgelerin kaybolduğunun öğrenilmesi durumunda dahi deprem maddi vakiasına dayanılarak zayi belgesi istemli dava açılmayacaktır. Mahkemenin kararının usul ve yasaya uygun olduğu anlaşılmakla davacının istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

HÜKÜM : Yukarıda Açıklanan Nedenlerle;

1-Zayi belgesi verilmesini talep eden davacı tarafın istinaf başvurusunun HMK'nın 353/1-b.(1) maddesi uyarınca ESASTAN REDDİNE,

2-Kafi miktarda harç alınmakla yeniden harç alınmasına yer olmadığına,

3-Davacı tarafından yapılan istinaf yargılama giderlerinin kendi üzerinde bırakılmasına,

4-İstinaf yargılaması duruşmalı yapılmadığından vekalet ücreti tayinine yer olmadığına,

5-HMK'nın 333. maddesi uyarınca artan gider avansının talep halinde ilgili tarafa iadesine,

6-HMK'nın 359/4. maddesi uyarınca kararın ilk derece mahkemesince taraflara tebliğine,

Dair, dosya üzerinden yapılan inceleme neticesinde HMK'nın 353 ve 362/1-ç bendi uyarınca kesin olmak üzere oy birliği ile karar verilmiştir.

KONYA BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ

6. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2024/1711
Karar No. 2025/1243
Tarihi: 09.10.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/200, 341, 362, 369
213 s. VUK/Mük298

ÖZETİ: *Hukuk Muhakemeleri Kanununun "İstinaf yoluna başvuru-
labilen kararlar" başlıklı 341.maddesinin 2 inci fıkrasında
miktar veya değeri üç bin Türk Lirasını geçmeyen malvarlığı
davalarına ilişkin kararların kesin olduğu düzenlenmiş, aynı
kanunun "Parasal sınırların artırılması" kenar başlıklı 1. Ek
Maddesinin 1. Fıkrasında 200 üncü, 201 inci, 341 inci, 362
nci ve 369 uncu maddelerdeki parasal sınırlar her takvim yılı
başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal
sınırların; o yıl için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul
Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca
Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden de-
ğerleme oranında artırılması suretiyle uygulanacağı belirtil-
miştir.*

Davacı tarafından davalı aleyhine Konya Asliye Ticaret Mahkeme-
si'nin ... Esas sayılı dosyası ile açılan menfi tespit ve istirdat davasında
10/09/2024 tarihinde tesis edilen davanın kısmen kabulüne ilişkin karara karşı,
tarafların istinaf kanun yoluna başvurmaları üzerine, üye hakimın görüşleri
alındıktan sonra dosya incelendiğinde;

DAVA: Davacılar vekili dava dilekçesinde özetle; müvekkilleri hakkın-
da Konya İcra Müdürlüğü'nün ... Esas sayılı dosyası ile kredi sözleşmesine
kefil olarak imzalarının bulunması nedeniyle ilamsız takip başlatıldığını, bu
borç nedeniyle müvekkili'nın hissedar olduğu Aksaray ili Eskişehir ilçe-
sinde bulunan taşınmazın satışının sağlandığını, müvekkillerinin borca konu sözleş-
mede kefil limitlerinin 35.000,00 TL olduğu halde bu miktarın çok daha fazla-
sına karşılık gelecek şekilde gayrimenkul satış işlemi yapıldığını, müvekkille-

rinden’in okuma yazma bilmediği halde sözleşmede okuma yazma biliyormuş gibi imzasının bulunduğunu, sözleşmeden haberdar olmadığını, bu imzanın müvekkiline ait olmadığını bu haliyle sözleşmenin hükümsüz olduğunu, kredi sözleşmesinin sahte ve usulsüz olmasına ilişkin Konya Ağır Ceza Mahkemesi’nin ... Esas sayılı dosyası ile açılan davanın devam ettiğini beyanla takibin müvekkilleri lehine durdurulmasına, borçlu olmadıklarının tespitine, takibin iptaline, %20’den az olmamak üzere tazminata hükmedilmesine karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

CEVAP: Davalı vekili cevap dilekçesinde özetle; davacıların davaya konu icra takibinin iptaline yönelik Konya İcra Hukuk Mahkemesi’nin ... Esas sayılı dosyası ile açmış oldukları davanın reddine karar verildiğini, yine aynı hususta Eski İcra Hukuk Mahkemesine açılan ihalenin feshine ilişkin davanın da reddedildiğini, aynı hususta mahkemeye açılan davanın zaman kazanmak amaçlı olduğunu, davacının iddialarının hukuki yarar ve menfaatten yoksun olduğunu, davacının iddialarını ispatla yükümlü olduğunu beyanla davanın reddine karar verilmesini talep etmiştir.

Davacı M.. Ç.. yönüyle açılan davanın iş bu dosyadan tefrik edildiği anlaşılmıştır.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARININ ÖZETİ: İlk derece mahkemesince; "...tüm dosya kapsamı bir bütün olarak değerlendirildiğinde; Kefilin, kefalet limiti ve kendi temerrüdünün sonuçlarından sorumlu olduğu, kefilin; takipten önce temerrüde düşürülmemişse hesap kat tarihinden takip tarihine kadar işleyen akdi faizden limiti dahilinde sorumlu olduğu, temerrüt için hesap kat ihtarinin kefile tebliğinin şart olduğu, asıl borçlu yönünden sözleşmede, belirlenen adrese tebligat çıkartılması ve tebliğ edilememesi halinde de temerrüdün gerçekleşeceğine ilişkin hüküm konulmuş olması halinde de İİK. 68/b maddesi uyarınca asıl borçlu yönünden temerrüt oluşur ise de bu hükmün kefil yönünden uygulanmasının mümkün olmadığı, 20/02/2006 tarihinde kullanılan kredi tutarı ana parasının 25.000,00 TL olduğu, akdi faiz oranının %32 olduğu, 17/02/2007 tarihinin vade sonu olduğu, 21/09/2007 Kat tarihi itibarıyla işlemiş akdi faiz ile birlikte ana para borcunun 38.486,67 TL olacağı ancak davacıya gönderilen kat ihtarnamesinin iade edilmesi sebebiyle davacı yönünden temerrüt faiz başlangıç tarihinin icra tarihi olan 17/01/2008 tarihi olduğu, kat tarihi olan 21/09/2007 tarihi itibarıyla ana para ve akdi faiz toplamı olmak üzere 38.486,67 TL tutarlı alacak aslından davacı/kefilin teminat limiti olan 35.000,00 TL ile sorumlu olduğu, alacak aslı 35.000,00 TL kabul edilmek suretiyle temerrüt tarihi takip tarihi olan 17/01/2008 tarihi kabul edilerek bu tarihten satışın gerçekleştiği 22/07/2014 tarihine kadar alacak aslı, işlemiş faiz, harçlar, vekalet ücreti ve sair icra giderleri hesaplanarak davacı/kefilin sorumlu olacağı borç tutarı tespit edilerek satıştan elde edilen gelir ve borçluya iade edilen tutarlar mahsup edilerek yapılan hesaplamada davacı’a iade

edilmesi gereken tutarın 25.949,11 TL olduğu anlaşılmakla davacının davasının kısmen kabulü ile 25.949,11 TL'nin dava tarihi olan 11/06/2015 tarihinden itibaren alacağın tahsili tarihine kadar (tahsilde tekerrür olmamak kaydıyla değişen oranlarda) yasal faizi ile birlikte davalıdan tahsili ile davacıya verilmesine, davacının fazlaya ilişkin talebinin reddine karar verilmiş, tazminat yönüyle istinaf ilamında bir kaldırma yapılmaması ve yasal şartların oluşmadığına kanaat edilmekle davanın tarafları aleyhine tazminata hükmedilmesine yer olmadığı...." gerekçesiyle mahkemenin 22/09/2020 tarih ... Esas-... Karar sayılı hükmolunan miktarlar ile tahsilde tekerrür olmamak kaydıyla; davacı'ın davasının kısmen kabulü ile 25.949,11 TL'nin dava tarihi olan 11/06/2015 tarihinden itibaren alacağın tahsili tarihine kadar (tahsilde tekerrür olmamak kaydıyla değişen oranlarda) yasal faizi ile birlikte davalıdan tahsili ile davacıya verilmesine, davacının fazlaya ilişkin talebinin reddine, yasal şartları oluşmadığından davanın tarafları aleyhine tazminata hükmedilmesine yer olmadığına karar verilmiştir.

İSTİNAF SEBEPLERİ: Davacı vekili istinaf dilekçesinde özetle; müvekkilinin kefil olduğu borç nedeniyle 35.000,00 TL kefalet limiti olmasına rağmen çiftçilik yapan müvekkilinin tek geçim kaynağı olan iki adet gayrimenkulü satılarak müvekkilinden fazla tahsilat yapıldığını, gayrimenkullerin hileli olarak değerinin çok altında satıldığını, kefalet sözleşmesinin 35.000,00 TL ile sınırlı olduğunu, ancak karşı taraf bu borca karşılık müvekkiline ait Eski İlçe Mahallesi Mevkiinde bulunan ... nolu parseldeki bahçe nitelikli taşınmaz ve Eski İlçe Mahallesi Mevkiinde bulunan ... (tapulaştırma sonrası ...) nolu parseldeki tarla nitelikli taşınmazın düşük bedelle satışının yapılmasına neden olarak gayrimenkullere el koyduğunu, satış sonucunda davalının yaptığı tahsilatın müvekkilinin borcunun çok üstünde olduğunu, yargılamaya istinaden Eski Asliye Hukuk Mahkemesinin ... Esas sayılı dosyasında hazırlanan bilirkişi raporunda taşınmazların toplam bedelinin 2.558.266,17 TL olarak belirlendiğini, müvekkilinin gayrimenkullerinden ... ada ... parselin 206.200,00 TL ve ... parselin 24.800,00 TL bedellerle davalı tarafından sattırılarak alacağa mahsuben alındığını, kefalet limitine rağmen fahiş olarak 2 gayrimenkulün satılması ve kendisinden fazla tahsilat yapılmasının müvekkilini mağdur ettiğini, söz konusu haksız satış nedeniyle Eski Asliye Hukuk Mahkemesi'nin ... Esas sayılı dosyası ile taraflarınca tapu iptali ve tescil davası açıldığını, dosyaya sunulan bilirkişi raporunda gayrimenkullerin değerleri Eski İlçe Mahallesi Mevkiinde bulunan ... nolu parseldeki bahçe nitelikli taşınmaz için 285.912,00 TL, Eski İlçe Mahallesi Mevkiinde bulunan ... (tapulaştırma sonrası ...) nolu parseldeki tarla nitelikli taşınmaz için 2.272.354,17 TL olarak belirlenirken 35.000,00 TL'lik kefalet limitine rağmen iki gayrimenkule el konularak hayatın olağan akışına aykırı derecede yüksek tahsilat yapılması sonucu müvekkilin davalı taraftan yalnızca 25.949,11 TL fazla ödenmiş alacağı olduğu yönündeki usulsüz rapora göre yerel mahkemece

yalnızca 25.949,11 TL'nin davalıdan tahsili ile müvekkile verilmesine dair verilen karar usul ve yasaya aykırı olduğundan kabul edilemeyeceğini, iki dosyadaki aynı gayrimenkullere ait ayrı iki rapor arasında son derece yüksek fark bulunduğunu ve müvekkilin alacağının çok daha fazla olduğu açık ve net bir şekilde anlaşılmaktayken bilirkişilerin kasten veya ağır ihmali ile düzenlemiş olduğu gerçeğe aykırı rapora göre verilen yerel mahkeme kararının müvekkilini daha da mağdur edeceğini, kararının kaldırılarak davanın ve taleplerinin kabulüne karar verilmesini talep etmiştir.

Davalı vekili istinaf dilekçesinde özetle; davacının iddialarının hukuki yarar ve menfaatten yoksun olduğunu, davacı vekilinin fazla tahsilat yapıldığı iddiaları tamamen soyut ve hukuki dayanaktan yoksun iddialar olduğunu, takibe konu dosya alacağının kefilin sorumluluğunu aşmadığını, müşterek ve müteselsil kefillerin ilamsız takipte asıl borçtan ve ferilerinden sorumlu olduklarını, takibe giren rakama akdi faiz eklenerek hesaplandığını, dosyada satış masrafları ve icra giderleri ile vekalet ücreti eklendiğinde borçlunun istirdat talep edebileceği bir rakam kalmadığını, kaldırma kararı sonrasında yapılan incelemede de bilirkişi raporuna karşı itirazların giderilmediğini, hal böyle iken hüküm kurmaya ve denetime elverişli olmayan bilirkişi raporunun hükme esas alınarak davanın kısmen kabulüne karar verilmesinin hatalı olduğunu, hükme esas alınan 06.05.2024 tarihli bilirkişi raporunda asıl alacak miktarına ek olarak ihtiyati haciz masrafı ve ihtiyati haciz vekalet ücreti eklenerek takip çıkış miktarının belirlendiğini, kefalet limiti olan anapara miktarının üzerinde bir rakam ile takibe geçilmediğini beyanla kararın kaldırılarak davanın reddine karar verilmesini talep etmiştir.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GEREKÇE:

Dava; menfi tespit ve istirdat istemine ilişkindir.

İstinaf incelemesi; Kamu düzenini ilgilendiren konularda resen, diğer yönlerden HMK'nın 355.maddesi gereğince istinaf sebepleriyle sınırlı olarak yapılmıştır.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun "İstinaf Dilekçesinin Reddi" başlıklı 346/(1). maddesinde; istinaf dilekçesi, kanuni süre geçtikten sonra verilir veya kesin olan bir karara ilişkin olursa, kararı veren mahkemenin istinaf dilekçesinin reddine karar vereceği düzenlenmiştir.

Hukuk Muhakemeleri Kanununun "İstinaf yoluna başvurulabilen kararlar" başlıklı 341.maddesinin 2 inci fıkrasında miktar veya değeri üç bin Türk Lirasını geçmeyen malvarlığı davalarına ilişkin kararların kesin olduğu düzenlenmiş, aynı kanunun "Parasal sınırların artırılması" kenar başlıklı 1. Ek Maddesinin 1. Fıkrasında 200 üncü, 201 inci, 341 inci, 362 nci ve 369 uncu maddelerdeki parasal sınırlar her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların; o yıl için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Ba-

kanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir.

02/12/2016 tarihinde yürürlüğe giren 6763 sayılı kanunun 44 üncü Maddesi ile Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na eklenen "Parasal sınırların artırılması" kenar başlıklı 1 inci Ek Maddesinin 2 inci fıkrasında; "200 üncü ve 201 inci maddelerdeki parasal sınırların uygulanmasında hukuki işlemin yapıldığı, 341 inci, 362 nci ve 369 uncu maddelerdeki parasal sınırların uygulanmasında hükmün verildiği tarihteki miktar esas alınır" denilmiş, 14/11/2024 tarihinde yürürlüğe giren 7531 sayılı kanunun 22 inci maddesi ile eklenen 3 üncü fıkrada, İstinaf ve temyiz kanun yoluna başvuruda esas alınan parasal sınırdan yeniden değerlendirme nedeniyle meydana gelen artış, bölge adliye mahkemesinin kaldırma veya Yargıtayın bozma kararları üzerine yeniden verilen kararlar hakkında uygulanmaz, ilk karar tarihinde geçerli olan sınırlar esas alınır denilmiş, 04/06/2025 tarihinde yürürlüğe giren 7551 sayılı kanunun 20 inci maddesi ile de 1 inci ek maddenin 2. Fıkrası, "200 üncü ve 201 inci maddelerdeki parasal sınırların uygulanmasında hukuki işlemin yapıldığı, 341 inci, 362 nci ve 369 uncu maddelerdeki parasal sınırların uygulanmasında davanın açıldığı tarihteki miktar esas alınır" şeklinde değiştirilmiş ve maddenin 3 üncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

Davacının Konya İcra Müdürlüğü'nün ... Esas sayılı dosyasında yapılan takipten dolayı borçlu olmadığına tespiti ve istirdat talebinde bulunduğu, takip çıktısının 46.403,32 TL olduğu, ilk derece mahkemesinin karar tarihi 10/09/2024 olup, istinaf istemine konu kabul edilen miktar 25.949,11 TL, reddedilen miktar ise 20.454,21 TL'dir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 02.07.2025 tarih 2024/10-205 Esas 2025/410 Karar sayılı ilamında da belirtildiği gibi karar tarihi itibarıyla uygulanması gereken Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na 6763 sayılı Kanun ile ilave edilen Ek-Madde 1 hükmü ve HMK'nın 341/2. maddesi gereğince miktar veya değeri 28.250,00 TL'yi geçmeyen malvarlığına ilişkin kararlar kesin olup, HMK'nın 346. maddesi gereğince kesin olan karara ilişkin istinaf dilekçesi ilk derece mahkemesince reddedilebileceği gibi 352. maddesi gereğince yapılan ön inceleme neticesinde Bölge Adliye Mahkemesi tarafından da istinaf isteminin reddine karar verilebilir.

Dava dosyasının incelenmesinde; istinaf kanun yoluna başvuran tarafların kabulünü ve reddini talep ettikleri miktarlar nazara alındığında taraflar yönünden kararın kesin olduğu, istinaf kanun yolunun açık olmadığı, ilk derece mahkemesi hakiminin kanunla verilmeyen bir hakkı tanımak suretiyle hükme karşı istinaf kanun yolu açık olduğunu belirtmesinin, taraflara; yasayla verilmemiş bir hakkı bahsetmeyeceği sonuç ve kanaatiyle tarafların istinaf kanun yoluna başvuru dilekçelerinin HMK 352/1-b maddesi gereğince reddine ilişkin aşağıda yazılı şekilde hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM : Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;

- 1-Tarafların istinaf kanun yoluna başvuru dilekçelerinin REDDİNE,
 - 2-İstinaf başvurusunda bulunan davacı tarafından yatırılan 427,60 TL istinaf karar harcının talep halinde davacıya iadesine,
 - 3-İstinaf başvurusunda bulunan davalı tarafından yatırılan 443,15 TL istinaf karar harcının talep halinde davalıya iadesine,
 - 4-İstinafa başvuranlar tarafından yapılan istinaf yargılama giderlerinin üzerlerinde bırakılmasına,
 - 5-Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 359/4.maddesi gereğince; kararın tebliği işlemlerinin ilk derece mahkemesi tarafından yapılmasına,
 - 6-Dava dosyasının ilk derece mahkemesine gönderilmesine,
- Dair, dosya üzerinde yapılan inceleme sonucunda 09/10/2025 tarihinde oybirliği ile HMK'nın 352 ve 362. maddeleri gereğince kesin olarak karar verildi.

İDARİ GÖRÜŞLER

ADMINISTRATIVE OPINIONS

* Sirküler Listesi

Circular List

* Sirkülerler

Circulars

SİRKÜLER LİSTESİ
CIRCULAR LIST

VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİ

NO	KONU
192	Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması

SİRKÜLERLER

CIRCULARS

T.C.
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı
VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİ/192

Konusu: Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması

Tarihi: 21/10/2025

Sayısı: VUK-192/2025-13/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-22

İlgili olduğu maddeler: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 298, Geçici Madde 33

1. Giriş

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33 üncü maddesi uyarınca, 2023 hesap dönemi sonunda ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tablolar ve yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları 30/12/2023 tarihli ve ikinci mükerrer 32415 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş ve uygulamaya yönelik bazı hususlar ile örnekli açıklamalara 20/2/2024 tarihli ve 165 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 1/11/2024 tarihli ve 176 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde yer verilmiştir.

Söz konusu düzeltme işlemlerinde kullanılacak ortalama ticari kredi faiz oranlarının belirlenmesi bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

2. Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranları

165 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinin (12.3.) bölümünde ortalama ticari kredi faiz oranlarının belirlenerek ilgili dönemlerde Başkanlığımızca ayrıca açıklanacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda, 2025/Temmuz, 2025/Ağustos ve 2025/Eylül aylarına ilişkin ortalama ticari kredi faiz oranlarına aşağıda yer verilmiştir.

Dönem	Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı (%)
2025/Temmuz	63,87
2025/Ağustos	58,91
2025/Eylül	57,02

Duyurulur.

Bekir BAYRAKDAR
Bakan a.
Gelir İdaresi Başkanı

RESMÎ GAZETE
ÖZETLERİ
ABSTRACTS OF OFFICIAL
GAZETTE

01.10.2025 - 31.10.2025 Tarihleri Arası

Between 01.10.2025 and 31.10.2025

RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ
ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE

KANUNLAR

Adı	R.G.Tarih - Sayı
7560 Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ve Romanya Hükümeti Arasında Uygun Görülen Alanlarda Gerçekleştirilecek Projelerin Finansmanı Hakkında Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun	16.10.2025 33049
7561 Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Maldivler Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Tercihli Ticaret Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun	16.10.2025 33049
7562 Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Malezya Hükümeti Serbest Ticaret Anlaşması Ortak Komitesi'nin 30 Ekim 2024 Tarihli ve 01/2024 Sayılı Kararının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun	16.10.2025 33049
7563 Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Malta Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Denizcilik Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun	16.10.2025 33049

MİLLETLERARASI ANTLAŞMALAR

Adı	R.G.Tarih - Sayı
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Birleşmiş Milletler Sınai Kalkınma Örgütü (UNIDO) Arasında Bölgesel İşbirliği İçin Türkiye'de Bir UNIDO Merkezi Kurulmasına İlişkin Anlaşmanın Yürürlük Süresinin 15 Şubat 2025 Tarihinden Geçerli Olmak Üzere 5 Yıllık Bir Dönem İçin Uzatılmasına İlişkin Olarak Teati Edilen Ekli Mektupların Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10440)	04.10.2025 33037

YÖNETMELİKLER

Adı	R.G.Tarih - Sayı
Rüzgar Kaynağına Dayalı Elektrik Üretimi Başvurularının Teknik Değerlendirmesi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	01.10.2025 33034
Sözleşmeli Subay ve Astsubay Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	01.10.2025 33034
Karayolu Taşıma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	01.10.2025 33034
Atılım Üniversitesi Önlisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	03.10.2025 33036
Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	03.10.2025 33036

Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Ahşap Kültürü Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	03.10.2025 33036
Terörle Mücadele Kanunu Kapsamında Kamu Kurum ve Kuruluşlarında İstihdam Edilecekler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Karar Sayısı: 10454)	04.10.2025 33037
Büyük Ölçekli Harita ve Harita Bilgileri Üretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Karar Sayısı: 10455)	04.10.2025 33037
Hitit Üniversitesi Su Sporları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	04.10.2025 33037
Eskişehir Teknik Üniversitesi Havacılık ve Uzay Bilimleri Fakültesi Pilotaj Lisans Programı Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	05.10.2025 33038
İstanbul Teknik Üniversitesi Çift Diplomaya Yönelik Uluslararası Ortak Lisans İngilizce Hazırlık Programı Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği	05.10.2025 33038
İstanbul Teknik Üniversitesi Ön Lisans/Lisans İngilizce Hazırlık Programı Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği	05.10.2025 33038
Siirt Üniversitesi Veteriner Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	05.10.2025 33038
Abant İzzet Baysal Üniversitesi Bolu Halk Kültürünü Araştırma ve Uygulama Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	06.10.2025 33039
İstanbul Üniversitesi Yabancı Diller Bölümü Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	06.10.2025 33039
İstanbul Üniversitesinde Yabancı Dilde Eğitim-Öğretim Yapan Yükseköğretim Kurumları Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	06.10.2025 33039
Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Yönetim Kurulu Üyelerinin Seçimleri Hakkında Yönetmelik	07.10.2025 33040
Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Dış Hekimliği Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	07.10.2025 33040
Yabancı Plakalı Taşıtların Faaliyetlerine Dair 4925 Sayılı Kanun ile 655 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Kapsamında Verilen İdari Para Cezalarının Tahsiline İlişkin Yönetmelik	08.10.2025 33041
Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	08.10.2025 33041
Türkiye - Malezya Serbest Ticaret Anlaşması Çerçevesindeki Ticarete Eşyanın Tercihli Menşeinin Tespiti Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	08.10.2025 33041
Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Lisans Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	08.10.2025 33041
Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasasında Uygulanacak Teknik Düzenlemeler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	08.10.2025 33041
Sosyal Güvenlik Kurumu Taşınmazlarının Elektronik Ortamda Yapılacak Satışlarına İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.10.2025 33042
Nükleer İhracat ve Nükleer İthalat Kontrolü Yönetmeliği	09.10.2025 33042

Trakya Üniversitesi Yabancı Diller Yüksekokulu Hazırlık Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.10.2025 33042
Devlet Memurları Disiplin Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Karar Sayısı: 10475)	10.10.2025 33043
Türk Soylu Yabancıların Türkiye’de Meslek ve Sanatlarını Serbestçe Yapabilmelerine, Kamu veya Özel Kurum, Kuruluş veya İşyerlerinde Çalıştırılabilmelerine Dair Kanunun Uygulanması Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik (Karar Sayısı: 10476)	10.10.2025 33043
Adalet Uzmanlığı Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	10.10.2025 33043
Konutların Turizm Amaçlı Kiralanması Faaliyetlerinin Düzenlenmesine İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	10.10.2025 33043
Milli Kütüphane Kullanıcı Hizmetleri Yönetmeliği	10.10.2025 33043
Doğa Koruma ve Milli Parklar Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği	10.10.2025 33043
Devlet Memurları Disiplin Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Karar Sayısı: 10475)	10.10.2025 33043
Türk Soylu Yabancıların Türkiye’de Meslek ve Sanatlarını Serbestçe Yapabilmelerine, Kamu veya Özel Kurum, Kuruluş veya İşyerlerinde Çalıştırılabilmelerine Dair Kanunun Uygulanması Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik (Karar Sayısı: 10476)	10.10.2025 33043
Adalet Uzmanlığı Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	10.10.2025 33043
Konutların Turizm Amaçlı Kiralanması Faaliyetlerinin Düzenlenmesine İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	10.10.2025 33043
Milli Kütüphane Kullanıcı Hizmetleri Yönetmeliği	10.10.2025 33043
Doğa Koruma ve Milli Parklar Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği	10.10.2025 33043
Tarımsal Kaynaklı Nitrat Kirliliğine Karşı Suların Korunması Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	12.10.2025 33045
Çukurova Üniversitesi Çocuk İyilik Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	12.10.2025 33045
Kafkas Üniversitesi Dış Hekimliği Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	12.10.2025 33045
Balıkesir Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	13.10.2025 33046
İstanbul Atlas Üniversitesi Yabancı Diller Yüksekokulu İngilizce ve Türkçe Hazırlık Programı Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği	13.10.2025 33046
Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Merkezi Araştırma Laboratuvarı Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	13.10.2025 33046
Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Türkçe ve Yabancı Dil Öğretimi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	13.10.2025 33046

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Yabancı Diller Yüksekokulu Yabancı Dil Eğitim-Öğretim Yönetmeliği	13.10.2025 33046
Siirt Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	13.10.2025 33046
Doçentlik Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	14.10.2025 33047
Fatih Sultan Mehmet Vakıf Üniversitesi İslam Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	14.10.2025 33047
Fatih Sultan Mehmet Vakıf Üniversitesi Uluslararası Hukuk Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	14.10.2025 33047
Gümüşhane Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	14.10.2025 33047
Fatih Sultan Mehmet Vakıf Üniversitesi Yapay Zeka ve Veri Bilimi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	15.10.2025 33048
Tütün Bağımlılığı Tedavi ve Eğitim Birimleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	16.10.2025 33049
İstanbul Atlas Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	16.10.2025 33049
Sağlık Meslek Mensubu Olmayan Personelin Sağlık Personeli Yokluğunda Yapmaya Yetkili Oldukları Acil Tıbbi Müdahaleler Hakkında Yönetmelik	17.10.2025 33050
Organize Sanayi Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	17.10.2025 33050
Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik	17.10.2025 33050
Elektrik Piyasası Yan Hizmetler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	17.10.2025 33050
Uluslararası İşgücü Danışma Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	18.10.2025 33051
Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.10.2025 33051
Olay Veri Kaydedici Sistemine İlişkin Ağır Hizmet Araçlarının Tip Onayı Hakkında Yönetmelik (AB/2024/2220)	18.10.2025 33051
Yazma ve Nadir Basma Eserlerin Tespit ve Tescili Hakkında Yönetmelik	18.10.2025 33051
Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı Bünyesinde Oluşturulacak Bilim Kurulları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.10.2025 33051
İstanbul Arel Üniversitesi Tıp Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	19.10.2025 33052
Özel Sağlık Sigortaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	20.10.2025 33053
Artvin Çoruh Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	20.10.2025 33053

Yüzüncü Yıl Üniversitesi Üniversite-Sanayi İşbirliği Geliştirme Araştırma Teknoloji Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	20.10.2025 33053
Özel Sağlık Sigortaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	20.10.2025 33053
Artvin Çoruh Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	20.10.2025 33053
Yüzüncü Yıl Üniversitesi Üniversite-Sanayi İşbirliği Geliştirme Araştırma Teknoloji Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	20.10.2025 33053
Gazi Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	21.10.2025 33054
İstanbul Aydın Üniversitesi Eczacılık Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	22.10.2025 33055
Yeditepe Üniversitesi İhale Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	22.10.2025 33055
Su Kirliliği Kontrolü Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	23.10.2025 33056
Ticaret Denetmenliği Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	23.10.2025 33056
Elektrik Piyasasında Dağıtım ve Perakende Satış Faaliyetlerine İlişkin Kalite Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	23.10.2025 33056
Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı Arşiv Hizmetleri Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	23.10.2025 33056
Türk İşbirliği ve Koordinasyon Ajansı Başkanlığı Disiplin Amirleri Yönetmeliği	23.10.2025 33056
Tıbbi Laboratuvar Hizmetleri ve İleri Teknoloji Tıbbi Laboratuvar Uygulamaları Hakkında Yönetmelik	24.10.2025 33057
Motorlu Araçlardan Çıkan Emisyonlar ve Batarya Dayanıklılığı (Euro 7) Bakımından Motorlu Araçların ve Motorlarının ve Bu Araçlar İçin Tasarlanan Aksam, Sistem ve Ayrı Teknik Ünitelerin Tip Onayına İlişkin Yönetmelik (AB/2024/1257)	24.10.2025 33057
Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu Disiplin Amirleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.10.2025 33057
Emniyet Hizmetleri Sınıfı Zati Demirbaş Tabanca Yönetmeliği	25.10.2025 33058
Jandarma ve Sahil Güvenlik Akademisi Başkanlığı Akademik/Kurumsal Arşiv Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	25.10.2025 33058
Kamu Taşınmazlarının Turizm Yatırımlarına Tahsisi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	25.10.2025 33058
Elektrik Üretim A.Ş. Genel Müdürlüğünün 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 3 üncü Maddesinin (G) Bendi Kapsamında Yapacağı Mal ve Hizmet Alımlarında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik	25.10.2025 33058
İstanbul Aydın Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	25.10.2025 33058

İstanbul Aydın Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	25.10.2025 33058
İstanbul Sağlık ve Teknoloji Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	25.10.2025 33058
Trakya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	26.10.2025 33059
Bahçeşehir Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.10.2025 33060
İstanbul Kültür Üniversitesi Kuruluş, Örgütlenme ve İşleyiş Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.10.2025 33060
İstanbul Kültür Üniversitesi Moleküler Bilimler ve Spektroskopi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	27.10.2025 33060
Kapadokya Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.10.2025 33060
Kapadokya Üniversitesi Sıcak Hava Balonu ve Hava Gemisi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.10.2025 33060
Necmettin Erbakan Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.10.2025 33060
Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Yabancı Diller Yüksekokulu Yabancı Dil Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	27.10.2025 33060
Yozgat Bozok Üniversitesi Çocuk Eğitimi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	27.10.2025 33060
Kapadokya Üniversitesi Gastronomi ve Mutfak Sanatları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	28.10.2025 33061
Maden Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.10.2025 33062
Jandarma ve Sahil Güvenlik Akademisinde Yetiştirilemeyen Sınıf ve Branşlardaki Personelin Diğer Üniversitelerde Yetiştirilmesi ile Bu Üniversitelerde Verilecek Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.10.2025 33062
Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü Disiplin Amirleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.10.2025 33062
Trakya Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi (TÜSEM) Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.10.2025 33063
Trakya Üniversitesi Teknoloji Araştırma ve Geliştirme Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.10.2025 33063
Trakya Üniversitesi Teknoloji Transferi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.10.2025 33063

TEBLİĞLER	
Adı	R.G.Tarih - Sayı
Tarım ve Orman Bakanlığı Kontrolüne Tabi Belirli Ürünlerin Girişine Yetkili Gümrük İdareleri ile Resmi Kontrollerini Yapmaya Yetkili İl Tarım ve Orman Müdürlüklerinin Belirlenmesine Dair Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	04.10.2025 33037
Kış Lastiği Kullanma Zorunluluğu ile İlgili Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	04.10.2025 33037
Dosyaya Giriş Hakkının Düzenlenmesine ve Ticari Sırların Korunmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2010/3)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2025/3)	04.10.2025 33037
Elektronik İmza ile İlgili Süreçlere ve Teknik Kriterlere İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	04.10.2025 33037
Yurt Dışında Fuar Düzenlenmesine ve Değerlendirilmesine İlişkin Tebliğ (İhracat: 2010/5)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İhracat: 2025/5)	07.10.2025 33040
Özel Güvenlik Mali Sorumluluk Sigortası Tarife ve Talimatında Değişiklik Yapılmasına Dair Tarife ve Talimat	08.10.2025 33041
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/35)	10.10.2025 33043
Hafif Yolcu ve Ticari Araçlardan Çıkan Emisyonlar (Euro 5 ve Euro 6) Bakımından ve Araç Tamir ve Bakım Bilgilerine Erişim Konusunda Motorlu Araçların Tip Onayı ile İlgili Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: SGM-2021/29)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: SGM-2025/5)	10.10.2025 33043
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/33)	10.10.2025 33043
Nitrata Hassas Bölgelerin Belirlenmesi, Çevre Dostu Tarımsal Uygulamalar ve Nitrat Eylem Planının Uygulanması, İzlenmesi ve Raporlanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2025/17)	12.10.2025 33045
Yerli Malı Tebliği (SGM-2024/10)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (SGM-2025/4)	15.10.2025 33048
Su Ürünleri Yetiştiriciliği Desteklemesine Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2024/28)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (No: 2025/28)	15.10.2025 33048
Küçük Ölçekli Balıkçılığın Desteklenmesi Tebliği (Tebliğ No: 2024/27)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2025/29)	17.10.2025 33050
Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	17.10.2025 33050
Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonu Kararı	17.10.2025 33050
2025 Yılı Eylül Ayına Ait Dahilde İşleme İzin Belgelerinin (D1) Listesi	19.10.2025 33052
2025 Yılı Eylül Ayına Ait Yurt İçi Satış ve Teslim Belgelerinin (D3) Listesi 2025 Yılı Eylül Ayına Ait Hariçte İşleme İzin Belgelerinin (H1) Listesi	19.10.2025 33052

2025 Yılı Eylül Ayına Ait Firma Talebine İstinaden İptal Edilen Dahilde İşleme İzin Belgeleri Listesi	19.10.2025 33052
Yapı Sahipleri ile Yapı Denetimi Hizmet Sözleşmesi İmzalayacak Yapı Denetim Kuruluşlarının Elektronik Ortamda Belirlenmesine İlişkin Usul ve Esaslara Dair Tebliğde Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ	21.10.2025 33054
Türk Gıda Kodeksi Belirli Gıdalardaki Perfloroalkil Bileşenlerinin Resmî Kontrolü İçin Numune Alma ve Analiz Metodu Kriterleri Tebliği (No: 2025/28)	21.10.2025 33054
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/34)	21.10.2025 33054
Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 104)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 216)	24.10.2025 33057
Ulusal Meslek Standartlarına Dair Tebliğ (No: 2025/5)	26.10.2025 33059
Hukuk Muhakemeleri Kanunu Gider Avansı Tarifesi	28.10.2025 33061
Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hakem Ücret Tarifesi	28.10.2025 33061
Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tanık Ücret Tarifesi	28.10.2025 33061
Benzin Türlerine Etanol Harmanlanması Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.10.2025 33063
Motorin Türlerine Biodizel Harmanlanması Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.10.2025 33063
Papara Elektronik Para A.Ş. 'nin Faaliyet İzninin İptal Edilmesine İlişkin Karar	31.10.2025 33063

ÖNEMLİ BİLGİLER
IMPORTANT INFORMATION

ÖNEMLİ BİLGİLER
IMPORTANT INFORMATION

TABLO - 1

KIDEM TAZMİNATI TAVANI (TL)	
01.07.2025 - 31.12.2025	53.919,68
01.01.2025 - 30.06.2025	46.655,43
01.07.2024 - 31.12.2024	41.828,42
01.01.2024 - 30.06.2024	35.058,58
01.07.2023 - 31.12.2023	23.489,83
01.01.2023 - 30.06.2023	19.982,83
01.07.2022 - 31.12.2022	15.371,40
01.01.2022 - 30.06.2022	10.848,59
01.07.2021 - 31.12.2021	8.284,51
01.01.2021 - 30.06.2021	7.638,96
01.07.2020 - 31.12.2020	7.117,17
01.01.2020 - 30.06.2020	6.730,15
01.07.2019 - 31.12.2019	6.379,86
01.01.2019 - 30.06.2019	6.017,60
01.07.2018 - 31.12.2018	5.434,42
01.01.2018 - 30.06.2018	5.001,76
01.07.2017 - 31.12.2017	4.732,48
01.01.2017 - 30.06.2017	4.426,16

TABLO - 2

İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMİ ORANLARI (2002'DEN İTİBAREN)	
İşçi Payı	% 1
İşveren Payı	% 2
Devlet Payı	% 1

TABLO -3

VERGİDEN MÜSTESNA HARCIRAH TAVANI (TL)	
01.01.2025'ten itibaren	686,00
01.01.2024'den itibaren	480,00
01.01.2023'den itibaren	250,00
07.07.2022'den itibaren	149,00
01.01.2022'den itibaren	92,00
01.01.2021'den itibaren	73,50
01.01.2020'den itibaren	66,85
01.01.2019'dan itibaren	61,50
01.01.2018'den itibaren	61,50
01.01.2017'den itibaren	57,50

TABLO - 4

REESKONT VE AVANS İŞLEMLERİNDE UYGULANAN İSKONTO VE FAİZ ORANLARI		
Yürürlük Tarihi	Reeskont İşlem	Avans İşlem
08.03.2025	43,25	44,25
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
02.01.2022	14,75	15,75
31.12.2021	14,75	15,75
19.12.2020	15,75	16,75
13.06.2020	9	10
21.12.2019	12,75	13,75
11.10.2019	17,25	18,25
29.06.2018	18,50	19,50
31.12.2016	8,75	9,75

TABLO - 5

SİGORTA PRİMİNE TÂBİ TUTULMAYACAK YEMEK PARASI İLE ÇOCUK VE AİLE ZAMMI TUTARLARI (TL)			
Dönemler	Yemek Parası (Günlük)	Çocuk Zammı (Aylık)	Aile Zammı (Aylık)
01.01.2025-31.12.2025 dönemi	158,00	520,11	2.600,55
01.01.2024-31.12.2024 dönemi	157,69	400,05	2.000,25
01.07.2023-31.12.2023 dönemi	105,75	268,29	1.341,45
01.01.2023-30.06.2023 dönemi	78,90	200,16	1.000,80
01.12.2022-31.12.2022 dönemi	51,01	129,42	647,10
01.07.2022-30.11.2022 dönemi	12,94	129,42	647,10
01.01.2022-30.06.2022 dönemi	10,01	100,08	500,40
01.01.2021-31.12.2021 dönemi	7,16	71,55	357,75
01.01.2020-31.12.2020 dönemi	5,89	58,86	294,30
01.01.2019-31.12.2019 dönemi	5,12	51,17	255,84
01.01.2018-31.12.2018 dönemi	4,06	40,59	202,95
01.01.2017-31.12.2017 dönemi	3,56	35,55	177,75
01.01.2016-31.12.2016 dönemi	3,29	32,94	164,70
01.07.2015-31.12.2015 dönemi	2,55	25,47	127,35
01.01.2015-30.06.2015 dönemi	2,40	24,03	120,15
01.07.2014-31.12.2014 dönemi	2,27	22,68	113,40
01.01.2014-30.06.2014 dönemi	2,14	21,42	107,10

TABLO - 6**SGK GECİKME ZAMMI ORANLARI (AYLIK)**

AY/YIL	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Ocak	0,89	0,87	1,06	1,46	0,82	1,21	1,79	0,85	2,93	3,08
Şubat	0,88	0,90	1,05	1,48	0,81	1,21	1,49	0,85	3,00	3,04
Mart	0,88	0,92	1,05	1,53	0,88	1,21	1,70	0,79	3,34	-
Nisan	0,88	0,92	1,05	1,53	0,80	1,21	1,71	0,79	3,40	3,42
Mayıs	0,75	0,92	1,05	1,95	0,66	1,40	1,86	0,79	3,47	3,42

Haziran	0,75	0,89	1,46	1,82	0,67	1,44	1,84	0,79	3,43	3,25
Temmuz	0,73	0,92	1,46	1,59	0,76	1,46	1,84	1,32	3,36	3,09
Ağustos	0,73	0,92	1,65	1,19	0,76	1,46	1,84	1,32	3,10	2,87
Eylül	0,69	0,94	1,88	1,18	0,76	1,43	1,16	1,32	3,20	2,87
Ekim	0,69	0,98	1,88	1,11	0,76	1,43	1,16	1,97	3,31	
Kasım	0,79	0,98	1,51	0,97	0,76	1,35	1,16	2,85	3,32	
Aralık	0,79	0,98	1,51	0,90	0,76	1,35	1,16	2,85	3,16	

TABLO - 7**ASGARİ YILLIK ÜCRETİ İZİN SÜRELERİ (10.06.2003'TEN İTİBAREN)**

HİZMET SÜRESİ	YILLIK İZİN SÜRESİ
1 yıldan 5 yıla kadar (5 yıl dahil) olanlar	14 iş günü
5 yıldan fazla 15 yıldan az olanlar	20 iş günü
15 yıl (dahil) ve daha fazla olanlar	26 iş günü
18 ve daha küçük yaştaki işçiler ile 50 ve daha yukarı yaştakiler	En az 20 iş günü

TABLO - 8**4/a (SSK) KAPSAMINDA SİĞORTALILARIN PRİM ORANLARI
(01.09.2013'den itibaren)**

Sigorta Kolları	Sigortalı Payı (%)	İşveren Payı (%)	Toplam (%)
Kısa Vadeli Sigorta Kolları Primi	-	2	2
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Primi	9	11	20
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Primi (Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulanan İşyerleri İçin)	9	12 - 14	21 - 23
Genel Sağlık Sigortası Primi	5	7, 5	12, 5
Toplam	14	20, 5 - 23, 5	34, 5 - 37, 5

**4/b (Bağ-Kur) KAPSAMINDA SİĞORTALILARIN PRİM ORANLARI
(01.09.2013'den itibaren)**

Sigorta Kolları	Toplam (Sigortalı) (%)
Kısa Vadeli Sigorta Kolları Primi	2
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Primi	20
Genel Sağlık Sigortası Primi	12, 5
Toplam	34, 5

**4/c (Devlet Memurları) KAPSAMINDA SİĞORTALILARIN PRİM ORANLARI
(01.09.2013'den itibaren)**

Sigorta Kolları	Sigortalı Payı (%)	İşveren Payı (%)	Toplam (%)
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Primi	9	11	20
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Primi (Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulanan İşyerleri İçin)	9	14,33 - 21	23,33 - 30
Genel Sağlık Sigortası Primi	5	7,5	12,5
Toplam	14	18,5 - 28,5	32,5 - 42,5

İSTEĞE BAĞLI SİĞORTALILARIN PRİM ORANLARI (01.09.2013'den itibaren)	
Sigorta Kolları	Toplam (Sigortalı) (%)
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Primi	20
Genel Sağlık Sigortası Primi	12
Toplam	32

4/a (SSK) KAPSAMINDA ÇALIŞAN EMEKLİLERİN SGDP ORANLARI (01.09.2013'den itibaren)			
Sigorta Kolları	Sigortalı Payı (%)	İşveren Payı (%)	Toplam (%)
Sosyal Güvenlik Destek Primi	7,5	22,5	30
Kısa Vadeli Sigorta Kolları Primi	-	2	2
Toplam	7,5	24,5	32

4/b (Bağ-Kur) KAPSAMINDA ÇALIŞAN EMEKLİLERİN SGDP ORANLARI (01.10.2008'den itibaren)					
SGDP Kesintisine Tabi Emekli Aylığı	2008 Yılında (%)	2009 Yılında (%)	2010 Yılında (%)	2011'den itibaren (%)	2015 Temmuz 2016 Şubat Dönemi*
4/b (Bağ-Kur) Sigortalılarına ilgili yılı Ocak ayında ödenen en yüksek yaşlılık aylığını geçmemek üzere, emekli aylığı üzerinden	12	13	14	15	10

* Emekli aylıklarından yapılan SGDP kesintisi, 2016 Mart ödeme döneminden itibaren kaldırılmıştır.

TABLO - 9

AYLIK ASGARİ ÜCRET TUTARLARI (TL)	
01.01.2025 - 31.12.2025 Dönemi	22.104,67
01.01.2024 - 31.12.2024 Dönemi	17.002,12
01.07.2023 - 31.12.2023 Dönemi	11.402,32
01.01.2023 - 30.06.2023 Dönemi	8.506,80
01.07.2022 - 31.12.2022 Dönemi	5.500,35
01.01.2022 - 30.06.2022 Dönemi	5.004,00
01.01.2021 - 31.12.2021 Dönemi	3.577,50
01.01.2020 - 31.12.2020 Dönemi	2.943,00
01.01.2019 - 31.12.2019 Dönemi	2.558,40
01.01.2018 - 31.12.2018 Dönemi	2.029,50
01.01.2017 - 31.12.2017 Dönemi	1.777,50
01.01.2016 - 31.12.2016 Dönemi	1.647,00

TABLO - 10

ÇIRAKLAR İÇİN AYLIK ASGARİ ÜCRET TUTARLARI (TL)		
Dönemler	Aday Çırak ve Çıraklar için	Kalfalık Yeterliliği Kazanan 12. Sınıf Öğrencileri İçin
01.01.2025-31.12.2025 Dönemi	6.631,40	11.052,33
01.01.2024-31.12.2024 Dönemi	6.000,75	10.001,25
01.07.2023-31.12.2023 Dönemi	4.024,35	6.707,25
01.01.2023- 30.06.2023 Dönemi	3.002,40	5.004,00
01.01.2022-31.12.2022 Dönemi	1.941,30	3.235,50
01.01.2022-30.06.2022 Dönemi	1.501,20	2.502,00

TABLO - 11

SİGORTA PRİMİNE ESAS AYLIK TABAN VE TAVAN ÜCRET TUTARLARI (TL)		
Dönemler	Aylık Taban Ücret	Aylık Tavan Ücret
01.01.2025 - 31.12.2025 Dönemi	2.005,50	195.041,40
01.01.2024 - 31.12.2024 Dönemi	20.002,50	150.018,90
01.07.2023 - 31.12.2023 Dönemi	13.414,50	100.608,90
01.01.2023 - 30.06.2023 Dönemi	10.008,00	75.060,00
01.07.2022 - 31.12.2022 Dönemi	6.471,00	48.532,50
01.01.2022 - 30.06.2022 Dönemi	5.004,00	37.530,00
01.01.2021 - 31.12.2021 Dönemi	3.577,50	26.831,40
01.01.2020 - 31.12.2020 Dönemi	2.943,00	22.072,50
01.01.2019 - 31.12.2019 Dönemi	2.558,40	19.188,00
01.01.2018 - 31.12.2018 Dönemi	2.029,50	15.221,40
01.01.2017 - 31.12.2017 Dönemi	1.777,50	13.331,40
01.01.2016 - 31.12.2016 Dönemi	1.647,00	10.705,50

TABLO - 12

AYLIK ENGELLİLİK İNDİRİMİ TUTARLARI (TL)			
YILLAR	I. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş olanlar)	II. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 60'ını kaybetmiş olanlar)	III. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 40'ını kaybetmiş olanlar)
2025	9900	5700	2400
2024	6900	4000	1700
2023	4400	2600	1100
2022	2000	1170	500
2021	1500	860	380
2020	1400	790	350
2019	1200	650	290
2018	1000	530	240
2017	900	470	210
2016	900	460	210

TABLO - 13

HİZMET SÖZLEŞMESİ SONA ERDİRİLİRKEN DİKKATE ALINACAK BİLDİRİM SÜRELERİ VE İHBAR TAZMİNATI TUTARLARI (*)		
HİZMET SÜRESİ	BİLDİRİM SÜRESİ	İHBAR TAZMİNATI TUTARI
6 Aydan Az Sürmüş İşçi İçin	2 Hafta	2 Haftalık Ücret
6 Aydan 1, 5 Yıla Kadar Sürmüş İşçi İçin	4 Hafta	4 Haftalık Ücret
1, 5 Yılda 3 Yıla Kadar Sürmüş İşçi İçin	6 Hafta	6 Haftalık Ücret
3 Yılda Fazla Sürmüş İşçi İçin	8 Hafta	8 Haftalık Ücret
(*) Tabloda belirtilen süreler asgari süreler olup, sözleşme ile artırılabilir. Bu süreler hem işveren hem de işçi açısından bağlayıcıdır. İşveren, işçinin bildirim süresine bağlı ücretlerini peşin ödemek suretiyle sözleşmesini sona erdirebilir.		

TABLO - 14

SS ve GSS Kanununa Göre Uygulanacak İdari Para Cezaları (TL) (01.01.2025 – 31.12.2025 Döneminde)	
Sigortalı işe giriş bildirgesini ve GSS giriş bildirgesini süresinde ve Kurumca belirlenen şekilde ve usule uygun vermeyenler hakkında, her bir sigortalı için aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
1. Sigortalı işe giriş bildirgesinin verilmediğinin, mahkeme kararından veya Kurumun denetim ve kontrol ile görevli memurlarınca ya da diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca yapılan tespitlerden veya bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden anlaşılması halinde,	
— İlk tespitte her bir sigortalı için aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
— Bir yıl içinde ikinci kez tespitinde her bir sigortalı için aylık asgari ücretin beş katı tutarında	130.028,00
İşyeri bildirgesini yasal süresinde Kurumca belirlenen şekilde ve usule uygun vermeyenlere:	
— Kamu idareleri ile bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar için asgari ücretin üç katı tutarında(*)	78.017,00
— Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar için aylık asgari ücretin iki katı tutarında(*)	52.011,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Aylık prim ve hizmet belgesini süresinde ve Kurumca belirlenen şekil ve usule vermeyenlere her bir fiil için; aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere,	
— Belgenin asıl olması halinde, belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin beşte biri tutarında	5.201,00
— Belgenin ek olması halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında	3.251,00
— Ek belgenin sigortalıların otuz günden az çalıştığını gösteren bilgi ve belgelerin süresi içinde verilmemesi veya verilen bilgi ve belgelerin Kurumca geçerli sayılmamasına bağlı olarak Kurumca re'sen düzenlenmesi halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
Belgenin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca yapılan soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden hizmetleri veya kazançları kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması halinde, belgenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığına, işverence düzenlenip düzenlenmediğine bakılmaksızın, aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
Kurumun defter ve belge incelemeye yetkili denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından veya SMMM ile YMM'lerce düzenlenen raporlara istinaden Kuruma bildirilmediği tespit edilen eksik işçilik tutarının mal edildiği her bir ay için, aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00

İşyeri defter, kayıt ve belgelerinin Kurumun denetim ve kontrol memurlarınca incelenmek üzere Kurumca yapılan yazılı ihtarla rağmen 15 gün içinde mücbir sebep olmaksızın tam olarak ibraz edilmemesi veya defterlerin tasdiksiz olması halinde:	
— Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin oniki katı tutarında	312.066,00
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin altı katı tutarında	156.033,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücretin üç katı tutarında	78.017,00
Defter ve belgelerin tümünü verilen süre içinde ibraz etmekle birlikte, defter kayıtlarının geçersiz sayılması halinde, geçersizlik hallerinin gerçekleştiği her bir takvim ayı için:	
— Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, asgari ücretin oniki katını aşmamak üzere aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.002,00
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, asgari ücretin altı katını aşmamak üzere aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.002,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için, asgari ücretin üç katını aşmamak üzere aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.002,00
Bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutulması halinde, aylık asgari ücretin oniki katı tutarında	312.066,00
Geçersiz sayılan her bir ücret tediye bordosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.002,00
İbraz süresi geçirildikten sonra incelemeye sunulan ve tümünün veya bir bölümünün geçer-siz olduğu tespit edilen defter ve belgeler yönünden geçersizlik fiilleri için ayrıca idari para cezası uygulanmaksızın:	
— Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin oniki katı tutarında	312.066,00
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin altı katı tutarında	156.033,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için, aylık asgari ücretin üç katı tutarında	78.017,00
Asgari işçilik uygulaması ile ilgili olarak Kurumca istenilecek bilgileri ve belgeleri yazılı olarak en geç bir ay içinde vermeyen kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ile bankalara, aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
Kendi mevzuatlarına göre kayıt ve tescilini yaptıkları 4/b (Bağ-Kur) kapsamındaki sigortalı-lar için sigortalı işe giriş bildirgesi düzenleyerek Kuruma vermeyen kurum ve kuruluşlar ile tüzel kişilere aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Faaliyetinin sona erdiğini bildiren 4/b sigortalılarını Kuruma bildirmeyen kuruluşlar ve vergi daireleri ile kendilerine, aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Vazife malûllüğüne sebep olan olayı süresi içinde Kuruma bildirmeyen kamu idarelerine, aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
İhale yolu ile yaptırdıkları her türlü işleri üstlenenleri ve bunların adreslerini süresi içinde Kuruma bildirmeyen kamu idareleri ile döner sermayeli kuruluşlara ve 5411 sayılı Bankacı-lık Kanunu kapsamındaki kuruluşlara, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlara, aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Kurumca belirlenecek işlemlerde, işlem yaptığı kişilerin sigortalılık bakımından tescilli olup olmadığını kontrol edip, sigortasız olduğunu tespit ettiği kişileri Kuruma bildirmeyen kamu idareleri ile bankalara, sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında(*)	2.601,00
Şirket kuruluş aşamasında, çalıştıracağı sigortalı sayısını ve bunların işe başlama tarihini ticaret sicili memurluklarına bildiren işverenlerin, bu bildirimlerini süresinde Kuruma bil-dirmeyen Ticaret sicili memurluklarına, her bir bildirim yükümlülüğü için aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Yapı ruhsatı ve diğer tüm ruhsat veya ruhsat niteliği taşıyan işlemlerine ilişkin bilgi ve bel-geler ile varsa bunların verilmesine esas olan istihdama ilişkin bilgileri, süresinde Kuruma bildirmeyen valilikler, belediyeler ve ruhsat vermeye yetkili diğer kamu ve özel hukuk tüzel kişilerine, her bir bildirim yükümlülüğü için aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50

Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarının 5510 sayılı Kanun'dan doğan	130.028,00
--	------------

inceleme ve soruşturma görevlerini yerine getirmeleri sırasında görevlerini yapmasına engel olan işverenler, sigortalılar, işyeri sahipleri ve bu işle ilgili diğer kişilere, aylık asgari ücretin beş katı tutarında	
Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarının görevlerini yapmasını engellemek amacıyla cebir ve tehdit kullanan işverenler, sigortalılar, işyeri sahipleri ve bu işle ilgili diğer kişilere, aylık asgari ücretin on katı tutarında	260.055,00
Kamu idareleri, bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulmuş kurum ve kuruluşlar ile diğer gerçek ve tüzel kişilerden, 5510 sayılı Kanun'un 100. maddesi kapsamında Kurum tarafından istenen bilgi ve belgeleri;	
— Belirlenen süre içinde mücbir sebep olmaksızın vermeyenler hakkında, aylık asgari ücretin beş katı tutarında	130.028,00
— Geç verenler hakkında, aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
4/a kapsamındaki sigortalılara geçici iş göremezlik ödeneği ödemelerinde 100. maddeye istinaden Kurumca işverenlerden istenilen bildirimlerin;	
— Belirlenen süre içerisinde ve elektronik ortamda yapılmaması halinde sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında	2.601,00
— Hiç yapılmaması halinde sigortalı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
4/c kapsamındaki sigortalıların hizmet bilgilerinin 100. madde kapsamında Kurumca oluşturulan yazılım programına bilgi girişinin;	
— Belirlenen süre içinde elektronik ortamda hiç gönderilmemesi halinde, ilgili yılın aralık ayında geçerli olan asgari ücretin yirmi dört katını geçmemek üzere, sigortalı başına aylık asgari ücretin beşte biri tutarında	5.201,00
— Geç gönderilmesi halinde, ilgili yılın aralık ayında geçerli olan asgari ücretin yirmi dört katını geçmemek üzere, sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında	2.601,00
4/a kapsamındaki sigortalılığı sona erenlere ilişkin bildirim ile 506 sayılı Kanun'un geçici 20. maddesinde yer alan sandıklara, sandık iştirakçiliğinin başlama veya sona ermesine ilişkin bildirimi, süresi içinde ya da Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun olarak yapmayanlar veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenler hakkında, bir takvim ayında işlenen bu fiillerden dolayı tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak kaydıyla her bir sigortalı veya sandık iştirakçisi için asgari ücretin onda biri tutarında (*)	2.601,00
5510 sayılı Kanun'un 100. maddesinin altıncı fıkrasına göre genel sağlık sigortalılarının bakmakla yükümlü oldukları kişilere ait bilgi girişlerini süresinde yapmayanlar ile bakmakla yükümlü olunan kişi olmayanlara ait bilgi girişi yapanlara aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
5510 sayılı Kanun'un Ek 6. maddesine göre yapılması gereken bildirim veya kontrol yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde, her bir fiil için aylık asgari ücret tutarında	26.005,50
"Ev Hizmetlerinde 10 Gün ve Daha Fazla Çalıştırılacaklara İlişkin Bildirge"nin;	
— Yasal süresinde verilmemesi halinde her bir sigortalı için asgari ücret tutarında	26.005,50
— Yasal süresi dışında verilmesi halinde Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları aracılığı ile gerekli inceleme yapıldıktan sonra işleme alınması gerektiğine karar verilenler hakkında, sigortalı çalıştırılan her ay ve her bir sigortalı için ayrı ayrı olmak ve aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere, ayrıca asgari ücretin beşte biri tutarında	5.201,00
— Yasal süresi dışında verilen bildirgenin ilave olarak çalıştırdığı sigortalı/sigortalılar için verildiğinin anlaşılması halinde, her ay ve her bir sigortalı için ayrı ayrı olmak ve aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere, asgari ücretin sekizde biri tutarında	3.250,68
— Ev hizmetlerinde 10 gün ve daha fazla süre ile çalıştırılan sigortalının işten ayrılışına ilişkin Bildirgenin süresinde verilmemesi halinde asgari ücretin onda biri tutarında	2.601,00

— Herhangi bir bildirimde bulunulmaksızın, ev hizmetlerinde ay içinde 10 gün ve daha fazla süreyle sigortalı çalıştırıldığına mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden tespit edilmesi, hizmetlerin veya kazançların Kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiğinin anlaşılması halinde asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesindeki sigortalıların, prime esas kazançlarının veya hizmetlerinin bildirilmediği, eksik ya da geç bildirildiği anlaşılan her bir işyeri için; aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere,	
— Beyannamenin asıl olması halinde, beyannamede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin beşte biri tutarında	5.201,00
— Beyannamenin ek olması halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında	3.250,68
— Ek beyannamenin sigortalıların otuz günden az çalıştığını gösteren bilgi ve belgelerin süresi içinde verilmemesi veya verilen bilgi ve belgelerin Kurumca geçerli sayılmamasına bağlı olarak Kurumca re'sen düzenlenmesi halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca yapılan soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden hizmetleri veya kazançları kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği ya da sadece hizmetlerinin Kuruma eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması halinde, beyannamenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık beyannamedeki her bir işyeri için	
— Kamu idareleri ile bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin üç katını geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücret tutarında	26.005,50
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücreti geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücretin üçte biri tutarında	8.668,50
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesindeki her bir işyerinden bildirilen sigortalıların sadece prime esas kazançlarının eksik bildirildiğinin anlaşılması halinde ise beyannamenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık asgari ücretin onda birinden az, iki katından fazla olmamak üzere tespit edilen prime esas kazanç tutarında	
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde, sigortalıların işyerlerinde fiilen yaptıkları işe uygun meslek adı ve kodunu, gerçeğe aykırı bildirilen her bir işyeri için aylık asgari ücreti geçmemek üzere meslek adı ve kodu gerçeğe aykırı bildirilen sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında	2.601,00
(*) Mahkeme kararına, Kurumun denetim ve kontrol ile görevli memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelere ya da kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenenler hariç olmak üzere, bildirgenin veya belgenin yasal süresinden sonra ilgililerce kendiliğinden 30 gün içinde verilmesi ve söz konusu cezaların tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde, öngörülen cezalar dörtte bir oranına karşılık gelen tutar üzerinden uygulanır.	

TABLO - 15

2025 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
158.000 TL'ye kadar	% 15
330.000 TL'nin 158.000 TL'si için 23.700 TL, fazlası	% 20
800.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL (ücret gelirlerinde 1.200.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL), fazlası	% 27
4.300.000 TL'nin 800.000 TL'si için 185.000 TL (ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'nin 1.200.000 TL'si için 293.300 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
2024 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
110.000 TL'ye kadar	% 15
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	% 20
580.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL (ücret gelirlerinde 870.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL), fazlası	% 27
3.000.000 TL'nin 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
2023 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
70.000 TL'na 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
1.990.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL (ücret gelirlerinde 1.990.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL), fazlası	% 35
1.990.000 TL'den fazlasının 1.990.000 TL'si için 621.400 (ücret gelirlerinde 1.990.000 TL'ndan fazlasının 1.990.000 TL'si için 607.000 TL), fazlası	% 40
2022 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
32.000 TL'na kadar	% 15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	% 20
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL (ücret gelirlerinde 250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL), fazlası	% 27
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL), fazlası	% 35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 (ücret gelirlerinde 880.000 TL'ndan fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL), fazlası	% 40

2021 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
24.000 TL'na kadar	% 15
53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası	% 20
130.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL (ücret gelirlerinde 190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL), fazlası	% 27
650.000 TL'nin 130.000 TL'si için 30.190 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL), fazlası	% 35
650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 212.190 (ücret gelirlerinde 650.000 TL'ndan fazlasının 650.000 TL'si için 207.390 TL), fazlası	% 40
2020 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
22.000 TL'na kadar	% 15
49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası	% 20
120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası	% 27
600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası	% 35
600.000 TL'nin 600.000 TL'si için 195.870 (ücret gelirlerinde 600.000 TL'ndan fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası	% 40

TABLO - 16

YILLAR	İlgili Vergi Usul Kanunu Tebliğ No.	Yeniden Değerleme Oranı (%)
2024	574	43,93
2023	554	58,46
2022	542	122,93
2021	533	36,20
2020	521	9,11
2019	512	22,58
2018	503	23,73
2017	484	14,47
2016	474	3,83

TABLO - 17
GEÇİCİ VERGİ ORANLARI

Vergi Türü	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Gelir	15	15	15	15	15	15
Kurumlar	22	25	23	20 (I-II) 25 (III)	20	25

TABLO - 18

BEYANNAMELERİNİ İMZALATMAK ZORUNDA OLANLAR (TL)					
Yıllar	Aktif Toplamı		Net Satışlar Toplamı		Yıllar
2024	91.807.000	ve	183.568.000	aşmayanlar	2025 yılında
2023	63.786.000	ve	127.540.000	aşmayanlar	2024 yılında
2022	40.254.000	ve	80.487.000	aşmayanlar	2023 yılında
2021	18.057.000	ve	36.104.000	aşmayanlar	2022 yılında
2020	13.258.000	ve	26.508.000	aşmayanlar	2021 yılında
2019	12.151.000	ve	24.295.000	aşmayanlar	2020 yılında
2018	9.913.000	ve	19.820.000	aşmayanlar	2019 yılında
2017	8.012.000	ve	16.019.000	aşmayanlar	2018 yılında

TABLO - 19

2025 YILINDA BEYANNAMELERİNİ İMZALATMAK ZORUNDA OLMAYANLAR (TL)	
Noterler	
Özel Kanunlarına Göre Kurulan Kooperatifler ile Bunların Oluşturdıkları Birlikler	
2024 Yılı Satış ve Hasılatları Aşağıda Belirtilen Tutarları Aşmayan Mükellefler	
Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunanlardan Hasılat Tutarı	2.142.000
II. Sınıf Tacirlerden Alım - Satım veya İmalat Faaliyetlerinde Bulunanlardan Satışları Tutarı	3.077.000
II. Sınıf Tacirlerden Alım - Satım veya İmalat Dışındaki İlerle Uğraşanlardan Hasılat Tutarı	1.552.000
Zirai Kazancı İşletme Hesabı Esasına Göre Belirlenen Çiftçilerden Hasılat Tutarı	3.077.000

TABLO - 20

AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'A GÖRE GECİKME ZAMMI ORANLARI		
Dönemler	Gecikme Zammı Oranı (Aylık)	Yasal Düzenleme
21.05.2024'den itibaren	% 4,5	8484 s. CK
14.11.2023'ten itibaren	%3,5	7782 s. CK
21.7.2022'den itibaren	% 2,5	5801 s.CK
30.12.2019'dan itibaren	% 1,6	1947 s. CK
02.10.2019'dan itibaren	% 2	1592 s. CK
01.07.2019'dan itibaren	% 2,5	1266 s. CK
05.09.2018 tarihinden itibaren	% 2	62 s. CK
19.10.2010 Tarihinden İtibaren	% 1,40	2010/965 s. BKK

TABLO - 21

TECİL FAİZİ ORANLARI			
Dönemler	Faiz Oranı (Aylık)	Faiz Oranı (Yıllık)	Yasal Düzenleme
21.05.2024 tarihinden itibaren	% 4	%48	Seri: C Sıra No:9 Tahsilât Genel Tebliği
14.11.2023 tarihinden itibaren	% 3	% 36	Seri: C Sıra No:7 Tahsilat Genel Tebliği
21.7.2022 tarihinden itibaren	% 2	%24	Seri: C Sıra No : 6 Tahsilat Genel Tebliği
30.12.2019 tarihinden itibaren	% 1,25	%15	Seri: C Sıra No : 5 Tahsilat Genel Tebliği
25.10.2019 tarihinden itibaren	% 1,583	%19	Seri: C Sıra No : 4 Tahsilat Genel Tebliği
6.9.2018 tarihinden itibaren	% 1,833	% 22	Seri: C Sıra No:3 Tahsilat Genel Tebliği
21.10.2010 Tarihinden İtibaren	% 1	% 12	Seri: C Sıra No:2 Tahsilat Genel Tebliği

TABLO - 22**EMLAK VERGİSİ ORANLARI**

	KONUT	İŞYERİ	ARSA	ARAZİ
Normal Yörelere	Binde 1	Binde 2	Binde 3	Binde 1
Büyükşehir Sınırları ve Mucavir Alanlar İçin	Binde 2	Binde 4	Binde 6	Binde 2

TABLO - 23**EMLAK VERGİSİ DEĞERİ YILLIK ARTIŞ ORANLARI (%)**

Yıllar	İstisna Tutarı
2025	21,965
2024	29,23
2023	61,465
2022	Genel Beyan Dönemi
2021	4,555
2020	11,29
2019	11,865
2018	Genel Beyan Dönemi
2017	3,83
2016	2,79

TABLO - 24**KONUT KİRA GELİRİ İSTİSNA TUTARLARI (TL)**

2020	2021	2022	2023	2024	2025
6.600	7.000	9.500	21.000	33.000	47.000

TABLO - 25

BAZI MENKUL SERMAYE İRATLARINA UYGULANAN İNDİRİM (Enflasyondan Arındırma) ORANLARI (%)	
2024	123,64
2023	352,38
2022	677,67
2021	2,17
2020	85,1

TABLO - 26
MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ ORANLARI 2025
(I) SAYILI TARİFE

Motor Silindir Hacmi (cm³)	Taşıt Değeri (TL)	Satır Numarası	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
			1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri							
1300 cm³ ve aşağısı	259.900'ü aşmayanlar	1	4.834	3.372	1.882	1.420	499
	259.900'ü aşıp 455.300'ü aşmayanlar	2	5.313	3.707	2.068	1.565	551
	455.300'ü aşanlar	3	5.803	4.042	2.264	1.709	594
1301 - 1600 cm³ 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 cm³ 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 cm³ 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 cm³ 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 cm³ 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 cm³ 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

B. (II) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

(I) ve (I/A) sayılı tarifelerde yazılı otomobil, arazi taşıtı, kaptıkaçı ve benzerleri ile motosikletler dışında kalan motorlu kara taşıtları, aşağıdaki (II) sayılı tarifeye göre vergilendirilir.

(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

C. (IV) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

Uçak ve helikopterler (Türkkuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) aşağıdaki (IV) sayılı tarife göre vergilendirilir.

(IV) Sayılı Tarife

Taşıt Cinsi ve Azami Kal-kış Ağırlığı	Taşıtların Yaşları İle 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 ka-dar	342.392	273.893	205.389	164.265
20.001 kg. ve yukarısı	391.303	313.008	234.759	187.798

D. (I/A) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

31/12/2017 tarihinden (bu tarih dahil) önce kayıt ve tescil edilen otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzeri taşıtlar, 197 sayılı Kanunun geçici 8 inci maddesinde düzenlen-en (I/A) sayılı tarife göre vergilendirilir.

(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 yuka- rı 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

TABLO - 27

TEVKİFATA VE İSTİSNAYA KONU OLMAYAN MENKUL VE GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA BEYAN SINIRLARI (TL)	
2025	18.000
2024	13.400
2023	8.400
2022	3.800
2021	2.800
2020	2.600
2019	2.200
2018	1.800
2017	1.600

TABLO - 28**VERGİDEN MÜSTESNA YEMEK BEDELİ**

2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
19,00	23,00	25,00	34,00 1.7'den itibaren 51,00	110,00	170,00	240,00

TABLO - 29**DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARINDA İSTİSNA TUTARLARI (TL)**

2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
14.800	18.000	19.000	25.000	55.000	87.000	120.000

TABLO - 30**ARIZİ KAZANÇLARDA İSTİSNA TUTARLARI (TL)**

2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
33.000	40.000	43.000	58.000	129.000	200.000	280.000

TABLO - 31**AMORTİSMAN SINIRI (TL)**

2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
1.200	1.400	1.500	2.000	4.400	6.900	9.900

TABLO - 32**FATURA DÜZENLEME SINIRI (TL)**

2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
1.200	1.400	1.500	2.000	4.400	6.900	9.900

TABLO - 33
VERGİDEN MÜSTESNA ÇOCUK (6 yaş üzeri) YARDIMI (TL)

01.07.2025-31.12.2025	292,55
01.01.2025-30.06.2025	253,14
01.07.2024-31.12.2024	226,95
01.01.2024-30.6.2024	190,22
01.07.2023-31.12.2023	127,45
01.01.2023-30.06.2023	108,42
01.07.2022-31.12.2022	83,40
01.01.2022-30.06.2022	58,86
01.07.2021-31.12.2021	44,95
01.01.2021-30.06.2021	41,45
01.07.2020-31.12.2020	38,62
01.01.2020-30.06.2020	36,52
01.07.2019-31.12.2019	34,61
01.01.2019-30.06.2019	32,65
01.07.2019-31.12.2019	34,61
01.01.2019-30.06.2019	32,65

TABLO - 34

**50 ve Daha Fazla İşçi Çalıştırılan İşyerleri İçin
Zorunlu İstihdam Oranları**

	Özel Sektör (%)	Kamu Sektör (%)
Özürlü Oranı	3	4
Eski Hükümlü Oranı	-	2
Toplam	3	6

TABLO – 35

USULSÜZLÜK CEZALARINA AİT CETVEL 2025 (TL)

MÜKELLEF GRUPLARI	BİRİNCİ DERECE USULSÜZLÜKLER İÇİN	İKİNCİ DERECE USULSÜZLÜKLER İÇİN
1. Sermaye Şirketleri	28.000	14.000
2. Sermaye Şirketleri Dışında Kalanlar Birinci Sınıf Tüccar ve Serbest Mes- lek Erbabı	14.000	7.000
3. İkinci Sınıf Tüccarlar	7.000	5.000
4. Yukarıdakiler Dışında Kalıp Be- yanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	5.000	3.200
5. Kazancı Basit Usulde Tespit Edi- lenler	3.200	2.100
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	2.100	1.400

TABLO - 36

2025 YILI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI		
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 belgelerde 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 toplam ceza	14.000.000
	Kanuna bağlı 2 sayılı cetvel	Asgari
	2. Tespit	28.000
	3. Tespit	43.000
	4. Tespit	57.000
	5. Tespit	70.000
	6. ve Sonraki Tespitler	140.000
MADDE NO	KONUSU	<u>2025 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)</u>
	2- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, girişi ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi, elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi, hiç düzenlenmemiş sayılması	
	1. Tespit	14.000
	- Her bir belge nevine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza	1.400.000

	- Her bir belge nevine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	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	7.000
	- Bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	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 kullanıma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara	2.800
	8- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirimi eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine	9.400
	-Bu bent uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	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	330.000
	Üst sınır	3.300.000

MADDE 355	Damga Vergisinde	
	- Her bir kâğıt için kesilecek özel usulsüzlük cezası	57
MÜKERRE R 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 onikinci fıkrası uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezası	28.000.000

TABLO - 37**Damga Vergisine Tâbi Kâğıtlar-2025**

1 Ocak 2025 tarihinden itibaren azami tutar 24.477.478,90 Türk Lirası olmuştur.

I. Akitlerle ilgili kâğıtlar	Kanunla Getirilen	Uygulanacak Olan
A. Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar:		
1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	(Binde 1,5)	(Binde 1,89)
3. Kefalet, teminat ve rehin senetleri	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
4. Tahkimnameler ve sulhnameler	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kâğıda taalluk edenler dahil)	(Binde 1,5)	(Binde 1,89)
6. (Ek: 28/3/2007-5615/15; Değişik: 4/6/2008-5766/10) Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler	(Binde 1,5)	(Binde 1,89)
7. (Ek: 15/7/2016-6728/28) Hazinesinin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmazlara ilişkin ön izin, irtifak hakkı veya kullanma izni sözleşmeleri (yatırım taahhüdü bulunanlar dâhil ön izin, irtifak hakkı veya kullanma izni süresine göre bulunacak bedel üzerinden)	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
8. (Ek: 15/7/2016-6728/28) Resmî şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
9. (Ek: 15/7/2016-6728/28) Resmî dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin yaptıkları ihalelerde, ihaleyi yapan idare ile düzenlenen sözleşmeler	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
10. (Ek: 15/7/2016-6728/28) 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında düzenlenen:		
a) Taksitle satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)

b) Ön ödemeli konut satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
c) Devre tatil ve uzun süreli tatil hizmeti sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
ç) Paket tur sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
d) Abonelik sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
e) Mesafeli satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
11. (Ek: 15/7/2016-6728/28) 7/6/2012 tarihli ve 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu kapsamında düzenlenen turist rehberliğine ilişkin sözleşmeler	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
12. (Ek: 15/7/2016-6728/28) 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:		
a) Toptan elektrik satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
b) Perakende elektrik satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
13. (Ek: 15/7/2016-6728/28) 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:		
a) Toptan doğal gaz satışına ilişkin sözleşmeler	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
b) Tüketicilere doğal gaz satışına ilişkin sözleşmeler	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
14. (Ek: 23/2/2017-6824/5) Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
15. (Ek: 23/2/2017-6824/5) Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
16. (Ek: 23/2/2017-6824/5) Kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat işlerine ilişkin danışmanlık hizmet sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
17. (Ek: 23/2/2017-6824/5) Yapı denetimi hizmet sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar:		
1. Tahkimnameler	(18,00 YTL)	(672,40 TL)
2. Sulhnameler	(18,00 YTL)	(672,40 TL)
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)	(100,00 YTL)	(3.783,20 TL)
II. Kararlar ve mazbatalar		
1. Meclislerden, resmî heyetlerden ve idarî davalarla ilgili olmayarak Danıştaydan verilen mazbata, ilâm ve kararlarla hakem kararları:		

a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(18,00 YTL)	(672,40 TL)
2. (Değişik: 4/6/2008-5766/10) İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları (Ek hüküm: 15/7/2016-6728/28) (4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu (Değişik: 28.12.2023-7491/21) ihale kararı ve ihaleye ilişkin olarak ihale makamı ile düzenlenen sözleşmenin hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez.) (İptal cümle: Anayasa Mahkemesi'nin 13/12/2022 tarihli ve E.2022/125, K.2022/162 sayılı Kararı ile.)	(Binde 4,5)	(Binde 5,69)
III. Ticarî işlemlerde kullanılan kâğıtlar		
1. Ticarî ve mütedavil senetler:		
a) Emtia senetleri:		
aa) Makbuz senedi (Resepise)	(6,50 YTL)	(230,70 TL)
ab) Rehin senedi (Varant)	(4,00 YTL)	(163,10 TL)
ac) İyda senedi	(1,00 YTL)	(21,10 TL)
ad) Taşıma senedi	(0,50 YTL)	(4,80 TL)
b) Konşimentolar	(4,00 YTL)	(136,10 TL)
c) Deniz ödöncü senedi	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
d) İpotekli borç senedi, irat senedi	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
2. Ticarî belgeler:		
a) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	(6,50 YTL)	(230,70 TL)
b) Resmî dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri:		
ba) Bilançolar	(14,00 YTL)	(518,20 TL)
bb) Gelir tabloları	(7,00 YTL)	(247,40 TL)
bc) İşletme hesabı özetleri	(7,00 YTL)	(247,40 TL)
c) Barnameler	(1,00 YTL)	(21,10 TL)
d) Tasdikli manifesto nüshaları	(3,00 YTL)	(100,40 TL)
e) Ordinolar	(0,50 YTL)	(4,80 TL)
f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	(3,00 YTL)	(100,40 TL)

IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar		
1. Makbuzlar:		
a) Resmî daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle kişiler tarafından resmî dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmî daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havaletlerine tediyesini temin eden kâğıtlar	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havaletlerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtlar	(Binde 6)	(Binde 7,59)
c) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler	(Binde 6)	(Binde 7,59)
d) İcra dairelerince resmî daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar	(Binde 6)	(Binde 7,59)
2. Beyannameler (Bu beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tâbidir):		
a) Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerinde yazılı her gönderi maddesi için	(0,50 YTL)	(4,80 TL)
b) Vergi beyannameleri: (Ek hüküm: 15/7/2016-6728/28) ((f) bendi dâhil olmak üzere, beyanname verme süresi içerisinde düzeltme amacıyla verilen beyannameler hariç)		
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(18,00 YTL)	(672,40 TL)
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	(24,00 YTL)	(898,20 TL)
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	(12,00 YTL)	(443,70 TL)
bd) Muhtasar beyannameler	(12,00 YTL)	(443,70 TL)
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	(12,00 YTL)	(443,70 TL)
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	(24,00 YTL)	(898,20 TL)
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	(9,00 YTL)	(329,30 TL)
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirgeleri	(9,00 YTL)	(329,30 TL)
f) (Ek: 18/2/2009-5838/15; Değişik: 15/7/2016-6728/28) 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesi ile muhtasar beyannamenin birleştirilerek verilmesiyle oluşturulan beyannameler	(37,40 TL)	(526,00 TL)
3. Tabloda yazılı kâğıtlardan aslı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tâbi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleri	(0,50 YTL)	(4,80 TL)

TABLO - 38

2025 YILI VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ TARİFESİ		
Matrah	Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (yüzde)	İvazsız intikallerde vergi oranı* (yüzde)
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 TL'nı aşan bölümü için	10	30
2025 YILINDA VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDEN İSTİSNA TUTARLAR		
Evlatlıklar dahil, fûru ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinden 2.316.628 TL'si , fûru bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 4.636.103 TL'si , İvazsız (yani hibe, hediye, yanışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanun'da tanımlanan şans oyunlarından kazanılan ikramiyeler vs. yoluyla) intikallerde 53.339 TL'si , veraset ve intikal vergisinden istisnadır. (* Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.		

TABLO - 39**ENFLASYON ORANLARI (%) (TÜİK Verilerine Göre)**

Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE)		Tüketici Fiyatları Endeksi (TÜFE)	
2024 Yıllık	28,52	2024 Yıllık	44,38
2023 Yıllık	44,22	2023 Yıllık	64,77
2022 Yıllık	97,72	2022 Yıllık	64,27
2021 Yıllık	79,89	2021 Yıllık	36,08
2020 Yıllık	25,15	2020 Yıllık	14,60
2019 Yıllık	7,36	2019 Yıllık	11,84
2018 Yıllık	33,64	2018 Yıllık	20,30
2017 Yıllık	15,47	2017 Yıllık	11,92
2016 Yıllık	9,94	2016 Yıllık	8,53
2015 Yıllık	5,71	2015 Yıllık	8,81
2014 Yıllık	6,36	2014 Yıllık	8,17
2013 Yıllık	6,97	2013 Yıllık	7,40
2012 Yıllık	2,45	2012 Yıllık	6,16
2011 Yıllık	13,33	2011 Yıllık	10,45
2010 Yıllık	8,87	2010 Yıllık	6,40
2009 Yıllık	5,93	2009 Yıllık	6,53
2008 Yıllık	8,11	2008 Yıllık	10,06
2007 Yıllık	5,94	2007 Yıllık	8,39
2006 Yıllık	11,58	2006 Yıllık	9,65
2005 Yıllık	2,66	2005 Yıllık	7,72

TABLO - 40
KANUNİ FAİZ ORANLARI

Yürürlük tarihleri	Faiz oranları
01.06.2024'den itibaren	% 24
01.01.2006-31.5.2024	% 9

TABLO - 41
TİCARİ TEMERRÜT FAİZİ ORANLARI

Yürürlük tarihleri	Faiz oranları
01.01.2025'den itibaren	% 49,25
01.07.2024 - 31.12.2024	% 51,75
01.01.2024 - 30.06.2024	% 44,25
01.07.2023 - 31.12.2023	% 16,75
01.01.2023 - 30.06.2023	% 10,75
01.01.2022-31.12.2022	%15,75
01.01.2022-31.12.2022	%15,75
01.01.2021-31.12.2021	%16,75
01.01.2020-31.12.2020	% 13,75
01.07.2018-31.12.2019	% 19,50
01.01.2017-30.06.2018	% 9,75
01.01.2015-31.12.2016	% 10,50
01.01.2014-31.12.2014	% 11, 75
01.01.2013-31.12.2013	% 13, 75
01.01.2012-31.12.2012	% 17, 75
01.01.2011-31.12.2011	%15
01.01.2010-31.12.2010	%16

TABLO - 42
VERGİ KODLARI

VERGİ KODU	VERGİ ADI
0001	YILLIK GELİR VERGİSİ
0002	ZİRAİ KAZANÇ GELİR VERGİSİ
0003	GELİR VERGİSİ S. (MUHTASAR)
0004	GELİR GÖTÜRÜ TİCARİ KAZANÇ
0005	GELİR GÖTÜRÜ SERBEST MESLEK KAZANCI
0006	GELİR GÖTÜRÜ ÜCRET
0007	DAĞITILMAYAN KAR STOPAJI
0010	KURUMLAR VERGİSİ
0011	KURUMLAR VERGİSİ STOPAJI (KVKM24)
0012	GELİR VERGİSİ (GMSİ)
0014	BASIT USULDE TİCARİ KAZANÇ
0015	GERÇEK USULDE KATMA DEĞER VERGİSİ

0017	GÖTÜRÜ USULDE KATMA DEĞER VERGİSİ
0021	BANKA MUAMELELERİ VERGİSİ
0022	SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ
0027	GELİR VERGİSİ GEÇİCİ VERGİ
0032	GELİR GEÇİCİ VERGİ
0033	KURUM GEÇİCİ VERGİ
0040	DAMGA VERGİSİ (BEYANNAMELİ DAMGA VERGİSİ MÜKELLEFİ)
0046	AKARYAKIT TÜKETİM VERGİSİ
0048	GELİR V. M.TALİH OYUNLARI ASGARİ VERGİ
0049	HER TÜRLÜ İSPİRTOLAR VE FÜZEL YAĞINDAN ALINAN EK VERGİ
0050	KURUMLAR V. M.TALİH OYUNLARI ASGARİ VERGİ
0051	DİĞER ÜCRETLER
0053	KURUMLAR VERGİSİ KURUM GEÇİCİ VERGİ
0056	OYUN KAĞITLARINDAN ALINAN EK VERGİ
0057	RÖNTGEN FİLMLERİNDEN ALINAN EK VERGİ
0060	MÜLGA MADEN FONU
0061	KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME FONU KESİNTİSİ
0062	MÜLGA KOOPERATİFÇİLİK TANITMA VE EĞİTİM FONU
0071	PETROL VE DOĞALGAZ ÜRÜNLERİNE İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
0073	KOLALI GAZOZ, ALKOLLÜ İÇECEKLER VE TÜTÜN MAMÜLLERİNE İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
0074	DAYANIKLI TÜKETİM VE DİĞER MALLARA İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
0091	TÜTÜN MAMÜLLERİNE İLİŞKİN EK VERGİ
0092	HER TÜRLÜ ALKOLLÜ İÇKİLERE İLİŞKİN EK VERGİ
0093	SAİR ŞARAP VE BİRALARA İLİŞKİN EK VERGİ
0094	HER TÜRLÜ ALKOLSÜZ İÇECEKLERDEN ALINAN EK VERGİ
1013	EĞİTİM, GENÇLİK, SPOR VE SAĞLIK HİZMETLERİ VERGİSİ
1018	MAHSUPLARDAN KESİLEN DAMGA VERGİSİ
1020	FON PAYI
1030	PİŞMANLIK ZAMMI
1042	E.KATKI PAYI
1043	ÖZEL İŞLEM VERGİSİ
1047	DAMGA VERGİSİ
1067	VERGİ YARGI HARÇLARI
1084	GECİKME FAİZİ
1086	GECİKME ZAMMI
1087	ERKEN ÖDEME İNDİRİMİ
1089	ALINAN DİĞER FAİZLER
1095	SAVUNMA SANAYİ DESTEKLEME FONU
1096	KONUT FONU

3024	KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME PRİMİ CEZAİ FAİZİ
3061	CEZAİ FAİZ (KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME FONU KESİNTİLERİ)
3073	USULSÜZLÜK CEZASI
3074	ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI
3076	KUSUR CEZASI
3077	AĞIR KUSUR CEZASI
3078	KAÇAKÇILIK CEZASI
3080	VERGİ ZİYAI CEZASI
3099	VUK 112/4 MADDESİ GEREĞİNCE ÖDENEN FAİZ
4001	EK GELİR VERGİSİ
4003	EK ÜCRET GELİR VERGİSİ
4004	EK GÖTÜRÜ TİCARİ KAZANÇ VERGİSİ
4005	EK GÖTÜRÜ SERBEST MESLEK KAZANCI VERGİSİ
4006	FAİZ VERGİSİ
4007	EK EMLAK VERGİSİ
4008	GELİR DAHİLİ TEVKİFAT
4010	EK KURUMLAR VERGİSİ
4012	KURUM DAHİLİ TEVKİFAT
4014	MÜNFERİT GELİR EKONOMİK DENGİ V.
4016	ÜCRETLERDEN ALINACAK E.D.V.
4021	4705 SAYILI KANUNA GÖRE TAHSİL EDİLEN ÖZEL İŞLEM VERGİSİ
4034	MOTORLU TAŞITLAR EK VERGİSİ
4040	MÜLGA TRAFİK HİZMETLERİNİ GELİŞTİRME FONU REKLAM GELİRLERİ
4041	GELİR VE KURUM EKONOMİK DENGİ VERGİSİ
4043	GÖTÜRÜ EKONOMİK DENGİ VERGİSİ
4044	GELİR VE KURUM STOPAJ EKONOMİK DENGİ VERGİSİ
4046	AKARYAKIT FİYAT İSTIKRAR PAYI
4047	TEK BAŞINA ALINABİLEN DAMGA VERGİSİ
4050	TEKEL SAFİ HASILAT
4060	TECİLLİ ALACAKLARDAN TAHSİLAT
4061	İTHALATTA KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME FONU KESİNTİSİ
4063	NOTER HARÇLARI
4072	MOTORLU TAŞIT ARAÇLARINA İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (TESCİLE TABİ OLMAYANLAR)
4073	ERTELENEN GELİR STOPAJ (4325 4.MADDE/4369 GEÇİCİ 5.MADDE)
4074	ERTELENEN GELİR STOPAJ (4747 SAYILI KANUNUNUN 2.MADDESİ)
4077	MÜNFERİT KURUM E. D. V.
4078	NET AKTİF VERGİSİ
4079	KIYMETLİ MADEN VE ZİYNET EŞYASINDAN ALINAN VERGİ

4080	ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ
9001	EMANETEN YAPILAN TAHSİLAT
9002	NÜFUS PARA CEZASI
9003	SEÇİM PARA CEZASI
9004	ASKERLİK PARA CEZASI
9005	MAHKEME PARA CEZASI
9006	1475 SAYILI İÇ KANUNUNA BAĞLI PARA CEZASI
9007	3516 SAYILI KANUNA GÖRE ÖLÇÜ AYAR PARA CEZASI
9008	TRAFİK ZABITASI TESPİTİNE DAYALI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI
9009	TURİZM PARA CEZASI
9010	TÜKETİCİYİ KORUMA KANUNUNA GÖRE KESİLEN PARA CEZASI
9011	ÇEVRE KİRLİLİĞİ PARA CEZASI
9012	ESNAF S.HARÇ
9013	GÜMRÜK VERGİSİ
9014	YURT DIŞI ÇIKIŞ HARCİ
9016	BİLİRKİŞİ ÜCRETİ
9017	TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİL KAYIT HARCİ
9018	YILLIK TONAJ HARCİ
9022	KUR FARKI HESABI
9023	YÜKSEK ÖĞRENİM KREDİ BORCU HESABI
9024	KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME PRİMİ HESABI
9025	İHRACATTA VERGİ İADESİ HESABI
9026	GELİŞTİRME VE DESTEKLEME FONU HESABI
9028	DESTEKLEME VE FİYAT İSTİKRAR FONU HESABI
9029	DİPLOMA HARCİ
9030	EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ
9031	VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ
9032	EK TAŞIT ALIM VERGİSİ
9034	MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ
9035	TAŞIT ALIM VERGİSİ
9036	YİYECEK BEDELLERİ
9037	TEMİNAT O. YAPILAN THS.
9038	İADELERDEN ALACAKLILAR
9039	HESAP KART VE DEFTERLERİNE İŞLENMEYEN TAHSİLATLAR
9040	MERA FONU
9041	MERA FONU PARA CEZASI
9042	MÜLGA TRAFİK HİZMETLERİNİ GELİŞTİRME FONU TİCARİ PLAKA GELİRLERİ
9045	TAHSİLATI HIZLANDIRMA TEBLİĞİNE GÖRE VERİLEN TAHAKKUK
9051	DIŞ SEYAHAT HARCAMALARI VERGİSİ

9052	TAŞINMAZ MALLAR SATIŞ GELİRLERİ
9054	DİĞER TAŞINMAZ MALLAR İDARE GELİRLERİ
9055	TAŞINIR MALLAR SATIŞ GELİRLERİ
9058	PETROLDEN DEVLET HAKKI
9059	TİCARET SİCİL HARCİ
9060	MADENLERDEN DEVLET HAKKI
9061	OYUN KAĞIDI GELİRLERİ
9062	TAPU VE KADASTRO HARÇLARI
9064	PASAPORT VE KONSOLOSLUK HARÇLARI
9065	TRAFİK HARÇLARI
9066	YARGI HARÇLARI
9068	GEMİ VE LİMAN HARÇLARI
9069	DİĞER HARÇLAR
9070	DEĞERLİ KAĞITLAR GELİRLERİ
9071	TAVİZLERDEN GERİ ALINANLAR
9072	İKRAZLARDAN GERİ ALINANLAR
9073	YEM ANALİZ ÜCRETİ
9074	ŞEKER FİYAT FARKI
9075	AKARYAKIT FİYAT FARKI
9076	BAŞKA VERGİ DAİRESİ MÜKELLEFİ
9077	MOTORLU TAŞIT ARAÇLARINA İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (TESCİLE TABİ OLANLAR)
9080	DİĞER PARA CEZALARI
9081	ZİMMETLERE GEÇİRİLEN PARA VE DEĞERLERDEN BORÇLULAR
9082	FAZLA VE YERSİZ YAPILAN ÖDEMELERDEN BORÇLULAR
9083	SOSYAL DAYANIŞMA VE YARDIMLAŞMAYI TEŞVİK FONU
9085	TRAFİK CEZALARI
9086	ELEKTİRİK ENERJİ FONU
9087	TAKİP GİDERLERİ KARŞILIĞI ALINAN
9088	ÇIRAKLIK FONU
9089	2000/2 SAYILI BKK GEREĞİNCE YATIRIMLARI TEŞVİK FONUNA AKTIRILACAK TUTARLAR
9090	ÇEŞİTLİ GELİRLER
9091	PETROLDEN DEVLET HİSSESİ
9092	YÜKSEK ÖĞRENİM HARÇ KREDİSİ
9093	RESMİ ARABULUCULUK ÜCRETİ
9094	EM.SAN. 17 MAD. GELİRLERİN THK EDİLMEMESİ CEZASI
9096	4369/15 SUÇA İŞTİRAK EDEN KİŞİLER
9097	HAKSIZ ALINAN VERGİ İADESİ
9098	HAKSIZ ALINAN VERGİ İADESİ CEZASI
9099	KALDIRILAN VERGİ ARTIKLARI

TABLO - 43
2025 YILINDA TÜRK TİCARET KANUNU'NDA UYGULANACAK İDARİ
PARA CEZALARI (TL)

6102 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinin;		Türk Lirası
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı		17.686
6102 sayılı Kanunun 38 inci maddesinin;		Türk Lirası
Birinci fıkrasındaki ceza miktarı		35.416
6102 sayılı Kanunun 51 inci maddesinin;		Türk Lirası
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı		35.416
6102 sayılı Kanunun 562 nci maddesinin;		Türk Lirası
Birinci fıkrasındaki ceza miktarı	(a) bendi	70.920
	(b) bendi	
	(c) bendi	
	(d) bendi	
	(e) bendi	
	(f) bendi	
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı		70.920
Onüçüncü fıkrasındaki ceza miktarı	(a) bendi	138.498

**YÜKSEK MAHKEME
KARARLARI
ARAMA DİZİNİ
*INDEX OF HIGH COURTS'
DECISIONS***

* Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini
Index of Related Law Code Articles

KANUN MADDELERİNE GÖRE ARAMA DİZİNİ INDEX OF RELATED LAW CODE ARTICLES

**Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer
Bağımsız Çalışanlar Sosyal
Sigortalar Kurumu Kanunu
(1479)**

369 1922
371 1908
61 1914

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
Gç10.....	1905

**Hukuk Muhakemeleri Kanunu
(6100)**

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
200.....	1922
21.....	1913
22.....	1913
341.....	1922
355.....	1919
357.....	1919
362.....	1922

Türk Borçlar Kanunu (6098)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
227.....	1914

Türk Ticaret Kanunu (6102)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
82.....	1919

Vergi Usul Kanunu (213)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
Mük298.....	1922



TÜM ONLINE DERGİLER TEK PLATFORMDA

Online Derginizi legal.com.tr'ye
üye girişı yaptıktan sonra,
Online Kütüphaneye girerek
okuyabilirsiniz.



LEGAL ONLINE VERİTABANI

İÇİNDEKİLER

Hukuk Kitapları 635+ (Hukukun her alanında)

Hukuk Dergileri 900+ (11 ayrı başlıkta çift kör hakemli hukuk dergilerinin tüm sayıları)

Makaleler 43.500+ (Akademik ve uygulamaya yönelik)

İçtihatlar 3.700.000+ (AİHM, AYM, Yargıtay, Danıştay, BAM, BİM vd.)

Mevzuat 53.000+ (Kanun, KHK, CBK, Uluslararası Anlaşma; Yönetmelik, Tebliğ vd.)

Tezler 14.800+ (Akademik Tezler)

Dilekçe ve Belgeler 4000+ (Dava dilekçeleri, Sözleşmeler, İhtarname, Yazışmalar vd.)

Gerekçeler 400+ (Genel gerekçeler ve Madde gerekçeleri)

Paketler 70+ (Farklı uzmanlık alanlarında Mevzuat ve İçtihat paketleri)

Hukuki Bilgiler 4+ (Resmi gazeteler, Hukuk haberleri, Legal Blog vd.)



Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad. (Bahariye)
Sekizler Apt. No:59 D:6-7 Kadıköy / İSTANBUL

🌐 legal.com.tr ☎ 0 216 449 04 85-86 ✉ legal@legal.com.tr