

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 PİYASA 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”

Sayı/Issue: 257

Yıl/Year: 2026

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. Lütürrahman BAŞÖZ

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/

Responsible Manager: Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

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

Yayıncının Adı/Name of

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: Mayıs/May 2026

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 © 2026

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/malihukukdersisi>" 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

* Alfabetik sıralama soyadı dikkate alınarak yapılmıştır.

- Prof. Dr. Özgür BİYAN** - Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, İİBF
Prof. Dr. Duran BÜLBÜL - Atılım Üniversitesi İİBF
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 - Altınbaş 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 yüklemesi 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 **keywords** 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/>)) yönergelerini 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 **ULAKBİM** (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 uploded 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, Kanununun 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 ...

Avustralya Düğmeye Bastı! Meta, Google ve TikTok'a "Haber Vergisi" Geliyor, 29.4.2026, <https://www.cnbce.com>

Avustralya hükümeti, Meta, Google ve TikTok gibi büyük teknoloji şirketlerinin haber içeriklerinden elde ettikleri kazanç karşılığında yerel medya kuruluşlarına ödeme yapmasını zorunlu hale getirmeyi planlıyor.

- Teknoloji devleri, anlaşma sağlanmadığı takdirde ek vergiler ve cezalarla karşı karşıya kalabilecek.
- Taslak yasaya göre, vergi 1 Temmuz'da başlayacak olan 2025-26 mali yılından itibaren yürürlüğe girecek.

Sosyal medya platformlarının medya kuruluşlarının gelirlerini azaltmasını engellemek için dikkat çekici bir hamle geldi. Avustralya hükümeti Meta, Alphabet'in Google'ı ve TikTok şirketlerinin, platformlarında yer alan haberler için yerel medya kuruluşlarına ödeme yapma konusunda anlaşma sağlamamaları durumunda milyonlarca dolarlık cezalarla karşı karşıya kalabileceklerini belirtti.

Toplanan vergi haber kuruluşlarına aktarılacak

Önerilen Haber Pazarlığı Teşvik Programı, üç büyük teknoloji şirketinin yerel gelirlerinden yüzde 2,25 oranında vergi almasını öngörüyor; bu vergilerden elde edilen gelir, Avustralya gazeteciliğini desteklemek amacıyla haber şirketlerine aktarılacak.

"İnsanlar haberlere sosyal medya üzerinden ulaşıyor"

İletişim Bakanı Anika Wells bir basın toplantısında, "İnsanlar haberlerini giderek daha fazla doğrudan Facebook, TikTok ve Google'dan alıyor ve büyük dijital platformların, yayınlarını zenginleştiren ve gelirlerini artıran gazeteciliğin emeğine katkıda bulunmasının adil olduğuna inanıyoruz." dedi. Associated Press'te (AP) yer alan habere göre Wells, "Platformlar haber kuruluşlarıyla anlaşma yapmalıdır. Eğer yapmazlarsa, daha fazla ödeme yapmak zorunda kalacaklar." diye ekledi. ABD Başkanı Donald Trump, ABD teknoloji devlerine yönelik dijital hizmet vergilerine karşı çıkıyor ve bunları uygulamaya çalışan ülkelere gümrük vergisi tehdidinde bulunuyor.

Temmuz itibariyle yürürlüğe girecek

Başbakan Anthony Albanese aynı basın toplantısında, "Biz egemen bir ulusuz. Ve hükümetim kararlarını Avustralya ulusal çıkarlarına göre alacaktır." dedi. Taslak yasaya göre, vergi 1 Temmuz'da başlayacak olan 2025-26 mali yılından itibaren yürürlüğe girecek.

XVIII

Haber kuruluşlarına dağıtılacak

Wells, "Haber Medyası Pazarlık Teşviki, bir platformun bir haber yayıncısıyla anlaşma yapmaması durumunda paranın bize geleceği ve bu fonu, kaç gazeteci çalıştırdıklarına bağlı olarak haber kuruluşlarına dağıtacağımız anlamına geliyor." dedi. Platformlar, daha küçük kuruluşlarla yapılan anlaşmalar için daha büyük indirimler alacak. Hükümet, Haber Pazarlık Teşviki'nin, teknoloji firmalarının haber içeriği için ödeme yapmasını zorunlu kılan 2021 yasalarının yerini almayı amaçladığını, çünkü bu kuralların "artık etkili bir şekilde çalışmadığını" söyledi. Bu hamleden sonra Meta, kullanıcıların haber makalelerini yeniden paylaşmasını kısa süreliğine engelledi, ancak daha sonra 2024'te sona erecek olan çeşitli Avustralyalı medya şirketleriyle anlaşmalar yaptı. TikTok sözcüsü yorum yapmaktan kaçınırken, Meta ve Google yorum taleplerine hemen yanıt vermedi.

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK
Legal Malî Hukuk Dergisi Editörü

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Sayı: 257/Yıl: 2026

İÇİNDEKİLER

Makaleler	XXIII
Araştırma Makalesi	
Teknokentlerdeki Ar-Ge Firmalarına Sağlanan Vergi Teşviklerinin İncelenmesi <i>Şeyma ÇAKIR</i> <i>Doç. Dr. Sami BUHUR</i>	1
5018 Sayılı Kanun'da Hesap Verebilirlik İlkesi: Norm-Uygulama Açığı Üzerine Bir Değerlendirme <i>Doç. Dr. Mehmet Seyda OZAN</i>	19
Türkiye'de Kamu Kesiminin Kapsamı ve Bütçe Dışı Kamu Kesiminin Yeri ve Etkileri <i>Dr. Öğr. Üyesi Haydar Lütfü EJDER</i> <i>Hatice Merve AKSOY MORAL</i>	49
Vergi İncelemede Fiili Belirleyicilik ve Yargı Denetiminin Sınırları <i>Dr. Çağdaş MEYTİOĞULLARI</i>	79
Malî Gelişmeler	107
Yargıtay Kararları	119
Yargıtay Ceza Daire Kararı.....	121
Bölge Adliye Mahkemesi Kararları	125
Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesi Kararları	127
İdari Görüşler	151
Sirküler Listesi	153
Sirkülerler.....	155
Resmî Gazete Özetleri	157
Önemli Bilgiler	167
Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini	197
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini	199

JOURNAL OF FISCAL LAW

Issue: 257/Year: 2026

CONTENTS

Articles.....	XXIII
Research Articles	
An Examination of Tax Incentives Provided to R&D Firms in Technology Parks <i>Şeyma ÇAKIR</i> <i>Assoc. Prof. Dr. Sami BUHUR.....</i>	1
The Principle of Accountability in Law No. 5018 in Türkiye: An Assessment of the Gap Between Norm and Implementation <i>Assoc. Prof. Dr. Mehmet Seyda OZAN.....</i>	19
The Scope of the Public Sector in Turkey and the Position and Implications of the Extrabudgetary Public Sector <i>Dr. Lecturer Haydar Lütfü EJDER</i> <i>Hatice Merve AKSOY MORAL.....</i>	49
De Facto Determinancy in Tax Audits and the Limits of Judicial Review <i>Dr. Çağdaş MEYTIÖĞULLARI.....</i>	79
Fiscal Developments	107
Decisions of the Court of Civil Appeals	119
Decision of the Criminal Chambers of the Court of Appeals.....	121
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal.....	125
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal	127
Administrative Opinions	151
Circular List	153
Circulars	155
Abstracts of Official Gazette.....	157
Important Information.....	167
Index of High Courts' Decisions	197
Index of Related Law Code Articles	199

MAKALELER

ARTICLES

* Teknokentlerdeki Ar-Ge Firmalarına Sağlanan Vergi Teşviklerinin İncelenmesi
An Examination of Tax Incentives Provided to R&D Firms in Technology Parks

Şeyma ÇAKIR

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Sami BUHUR

* 5018 Sayılı Kanun'da Hesap Verebilirlik İlkesi: Norm-Uygulama Açığı Üzerine Bir Değerlendirme

*The Principle of Accountability in Law No. 5018 in Türkiye:
An Assessment of the Gap Between Norm and Implementation*

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Mehmet Seyda OZAN

* Türkiye'de Kamu Kesiminin Kapsamı ve Bütçe Dışı Kamu Kesiminin Yeri ve Etkileri

*The Scope of the Public Sector in Turkey and the Position and Implications of the
Extrabudgetary Public Sector*

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Haydar Lütfü EJDER

Hatice Merve AKSOY MORAL

* Vergi İncelemesinde Fiili Belirleyicilik ve Yargı Denetiminin Sınırları
De Facto Determinancy in Tax Audits and the Limits of Judicial Review

Dr. Çağdaş MEYTIÖĞULLARI

- Araştırma Makalesi -

**TEKNOKENTLERDEKİ AR-GE FİRMALARINA SAĞLANAN
VERGİ TEŞVİKLERİNİN İNCELENMESİ*¹**
(AN EXAMINATION OF TAX INCENTIVES PROVIDED TO R&D FIRMS IN
TECHNOLOGY PARKS)

Şeyma ÇAKIR²
Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Sami BUHUR³

ÖZ

Bu çalışmada, teknokentlerde yer alan firmalara sağlanan vergi teşvikleri ele alınmıştır. Teknokentlere sağlanan vergi teşvikleri iki başlık halinde düzenlenmiştir. Birincisi, 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanun Kapsamındaki vergisel teşvikler ve ikincisi, 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki vergisel teşviklerdir. Teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan firmalara yönelik halihazırda yürürlükte olan teşvikler arasında; ku-

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 21.12.2025 tarihinde Yayınımıza ulaşmış olup, 22.03.2026 tarihinde birinci hakem; 31.03.2026 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

DOI: <http://dx.doi.org/10.69838/MHD.89009>

¹ Bu makale; Şeyma Çakır tarafından yazılan ve Balıkesir Üniversitesi SOSYAL Bilimler Enstitüsünde 2025 yılında kabul edilen “Balıkesir Teknokent'teki Ar-Ge Firmalarına Sağlanan Vergi Teşviklerinin Yapılandırılmış Görüşme Yöntemiyle İncelenmesi” isimli Yüksek Lisans Tezinden uyarlanmıştır.

² Balıkesir TEKNOKENT A.Ş., seyma.caakir10@gmail.com, ORCID ID: 0009-0002-1926-6645

³ Balıkesir Üniversitesi, İİBF Maliye Teorisi ABD, buhursami@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-3782-2388

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; ÇAKIR, Şeyma, BUHUR, Sami, “Teknokentlerdeki Ar-Ge Firmalarına Sağlanan Vergi Teşviklerinin İncelenmesi”, Malî Hukuk Dergisi, Sayı No.: 257, 2026, s. 1-18.

rumlar vergisi istisnası, gelir vergisi stopajı desteği, damga vergisi ve gümrük vergisi istisnası ve diğer avantajlar sıralanabilir. Çalışmada ilgili mevzuat düzenlemelerine yer verilmiştir. Bunun yanında teknokentlerde yer alan bir firma ile yer almayan firma vergisel avantajlar üzerinden varsayımsal örnek olay analizi üzerinden karşılaştırılmıştır. Karşılaştırma sonrasında teknokentlerde yer alan firmanın önemli avantajlar elde ettiği sonucuna varılmıştır. Böylece firmalar daha fazla yatırım yapmakta ve ülkenin teknolojik gelişimine katkıda bulunabilmektedirler. Dolayısıyla teknokentlerde yer alan firmaların desteklenmesine devam edilmesi gerektiği önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Teknokentler, Teknoloji, Ar-Ge, Yatırım, Vergi Teşviki

ABSTRACT

This study examines the tax incentives provided to firms located in technology parks. The tax incentives provided to technology parks are categorized under two main headings. Firstly, there are tax incentives under Law No. 4691 on Technology Development Zones, and secondly, tax incentives under Law No. 5746 on the Support of Research and Development Activities. The incentives currently in place for companies located in technology development zones include corporate tax exemption, income tax withholding support, stamp tax and customs tax exemption, and other advantages. The study includes relevant legal regulations. In addition, a hypothetical case study was conducted to compare a company located in a technology park with a company not located in a technopark, based on their tax advantages. The comparison revealed that companies located in technology parks gain significant advantages. Thus, companies are able to invest more and participate in the technological development of the country. The tax incentives provided to firms in technoparks should be maintained.

Keywords: Technology Parks, Technology, R&D, Investment, Tax Incentives

1. Giriş

21. yüzyılın başlarından itibaren dijitalleşme ve teknolojinin gelişimi önemli bir ivme kazanmıştır. Bilişim sektörünün gelişimi diğer bazı sektörlerin büyümesine ön ayak olmuştur. Ülkeler teknolojiden uzak kalmamak adına araştırma geliştirme faaliyetlerine (Ar-Ge) büyük önem vermektedirler. Çin, Japonya, ABD, Güney Kore, Almanya gibi ülkeler teknolojilere Gayrisafı Yurtiçi Hasıllarından (GSYH) büyük pay ayırmaktadırlar. Bu ülkeler iletişim, bilişim, ulaşım gibi sektörler için önemli ölçüde kaynak ayırmaktadırlar. Teknokentler, teknolojinin gelişimine paralel olarak yaygınlaşmıştır. Teknoloji geliştirme bölgeleri veya teknokentler, girişimcilere ve araştırmacılara birçok fırsat sunabilmektedir. Bu fırsatların başında vergi teşvikleri veya vergi kolaylıkları gelmektedir. Teknokentlerin kurulmasının önemli gerekçelerinden birisi de firmaları vergi yönüyle teşvik etmektir.

2. Kavramsal Çerçeve

Literatürde teknopark, teknoloji gelişim bölgeleri, bilim parkı olarak da kullanılan teknokentler, üniversiteler temelinde kurulurlar ve daha kaliteli, yüksek teknolojiler ürünler elde ederek ülkeye katma değer sağlarlar. Bu doğrultuda bağlı oldukları üniversitelerin ileri bilimsel imkanlarından yararlanırlar.⁴ Bu açıdan bakıldığında devletler tarafından desteklenmektedirler.

Dünyada ilk teknokent deneyimi 1950 yılların başında ABD’de ortaya çıkmıştır. Bugün Türkçe ismiyle bilinen Silikon Vadisi olarak bilinen Stanford Research Park bir tür teknoloji merkezidir. Google, Apple, Yahoo, Intel gibi dünyaca ünlü teknoloji firmaları bu bölgede kurulmuş ve faaliyetlerine devam etmektedir. İkinci büyük teknokent merkezi ise İngiltere’de kurulan Cambridge Science Parktır.⁵ Türkiye’de ilk tek-

⁴ Mesut Bilginer, Alican Afşar and Zahide Akdoğan, Teknokentlerin ve Ar-Ge Firmalarının 4691 Sayılı TGB Kanunu, VUK ve TTK Açısından Denetimi (2017) 4 (8) International Journal of Social and Humanities Sciences Research (JSHSR) 56-68

⁵ Gülşah Çakal, Ar-Ge Vergi Teşviklerinin Sakarya Teknokentteki Ar-Ge Firmaları Tarafından Değerlendirilmesi (Evaluation of R&D Tax Incentives By R&D Firms in Sakarya Technopolis) (2022) Yüksek Lisans Tezi Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 4-5

nokent 2001 yılında Orta Doğu Teknik Üniversitesinde kurulmuştur. 2025 yılı itibariyle 113 adet teknoloji geliştirme bölgesi bulunmaktadır.⁶

Bugün teknokentler sayesinde üniversiteler, diğer kamu kuruluşları ve özel sektör deneyimlerini paylaşmakta ve bu sayede teknolojisi yüksek kalitede mal ve hizmet üretebilmektedirler.⁷ Teknokentler firmalara akademik bilgi, bina, işyeri, internet bağlantısı, araştırma tesisi gibi imkanlar tanıyabilmektedirler.⁸

Devletin vergi almasındaki en önemli amacı kamu hizmetlerinin getirdiği maliyeti finanse etmektir. Bu verginin bilinen klasik veya fiskal amacıdır. Vergiler aynı zamanda ekonomik ve sosyal hayata yöne vermek amacıyla bir araç olarak kullanılabilir. Buna vergilemenin ekstra-fiskal amacı denir.⁹ Vergi teşviki de bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Vergi teşviki, devlet tarafından alınması gereken verginin çeşitli sosyal, ekonomik nedenlerle kısmen veya tamamen vazgeçilmesi veya ertelenmesidir. Vergi teşviklerinde temel amaç ilgili sektörü veya üretim biçimini desteklemektir.¹⁰ Teknokentlere uygulanan başlıca vergi teşvikleri arasında; Damga Vergisi, Katma Değer Vergisi (KDV), Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gümrük Vergisidir.

3. Türkiye’de Ar-Ge Firmalarına Sağlanan Teşvik ve Destekler

Türkiye’de Ar-Ge harcamalarının GSYH içerisindeki payına baktığında; 2015 yılında %0,97 iken bu oran son yıllarda %1,42 düzeylerine çıkmıştır. Bu gelişme Türkiye’nin teknolojiye ve Ar-Ge faaliyetlerine önem vermeye başladığını göstermektedir. Türkiye’de en fazla Ar-Ge

⁶ T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı İstatistikler, <https://www.sanayi.gov.tr/istatistikler/istatistiki_bilgiler/mi0203011501> (2025) (Erişim Tarihi: 08.11.2025)

⁷ Fatih Ulutaş, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Ülke Ekonomisine Etkisi: ADÜ Teknokent Firma Yöneticilerinin Algıları Üzerine Bir Değerlendirme, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İnsan Kaynakları Yönetimi Anabilim Dalı 2020, 42-46

⁸ Jana Steruska, Nikola Simkova and Tomas Pitner, Do Science and Technology Parks Improve Technology Transfer? (2019) 59 (1) Technology in Society, 101

⁹ Süleyman Üstün, Vergi Hukuku, (1st edn T.C. Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını 2018) 3

¹⁰ Samuel Tung and Stella Cho, Determinants of Regional Investment Decisions in China: An Econometric Model of Tax Incentive Policy (2001) 17 (1) Review of Quantitative Finance and Accounting 167-185

harcaması yapan firmalar arasında; TUSAŞ – Türk Havacılık ve Uzay Sanayii A.Ş., ASELSAN Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş., Ford Otomotiv Sanayi A.Ş., Roketsan Roket Sanayii ve Ticaret A.Ş., Havelsan Hava Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş., Turkcell Teknoloji Araştırma ve Geliştirme A.Ş., Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş., Türk Telekomünikasyon A.Ş. gibi firmalar gelmektedir.¹¹

Türkiye’de özellikle Ar-Ge firmalarına tanınan teşvik ve destekler, KOSGEB ve TÜBİTAK’ın sağladığı destekler şeklinde iki başlık altında incelenebilir.

KOSGEB’in sağladığı destekler şunlardır:¹²

- Girişimci Destek Programı
- KOBİ Dijital Dönüşüm Destek Programı
- Yeşil Sanayi Destek Programı
- KOBİ Teknolojik Ürün Yatırım (TEKNOYATIRIM) Destek Programı

• İş Planı Ödülü Destek Programı

• Ar-Ge, Ür-Ge ve İnovasyon Destek Programı

• Stratejik Ürün Destek Programı

TÜBİTAK’ın sağladığı Destekler ise şunlardır:¹³

- 1501 TÜBİTAK Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı
- 1503 Proje Pazarları Destekleme Programı
- 1505 Üniversite-Sanayi İş Birliği Destek Programı
- 1507 TÜBİTAK KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı
- TÜBİTAK Öncelikli Alanlar Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Programı (Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı)
- 1512 Girişimcilik Destek Programı (BİGG)
- 1513 Teknoloji Transfer Ofisi Destekleme Programı
- 1514 Girişim Sermayesi Destekleme Programı
- 1515 Öncül Ar-Ge Laboratuvarları Destekleme Programı

¹¹ TÜİK Araştırma Geliştirme Faaliyetleri, <<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Arastirma-GelistirmeFaaliyetleri-Arastirmasi-2023-53803>> (2025) (Erişim Tarihi: 16.09.2025)

¹² KOSGEB Girişimci Destek Programı (2025) <<https://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/destekdetay/1231/girisimci-destek-programi>> (Erişim Tarihi: 20.10.2025)

¹³ TÜBİTAK Ulusal Destek Programları, <<https://tubitak.gov.tr/tr/destekler/sanayi/ulusal-destek-programlari/1501-tubitak-sanayi-ar-ge-projeleri-destekleme-programi>> (2025) (Erişim Tarihi: 15.11.2025)

- 1601 Yenilik Girişimcilik Alanlarında Kapasite Artırılmasına Yönelik Destekleme Programı
- 1602 TÜBİTAK Patent Destek Programı
- 1607 BİGG+KOBİ Mentor Arayüzü
- 1612 BİGG (Yatırım Tabanlı Girişimcilik Destek Programı) – 1. Aşama Uygulayıcı Kuruluş Çağrısı
- 1613 Teknoloji Transferi Profesyoneli Çağrısı
- 1701 Ar-Ge Proje Değerlendirme ve İzleme Çağrısı
- 1702 Patent Tabanlı Teknoloji Transferi Destekleme Çağrısı
- 1704 Sanayi Yenilik Ağ Mekanizması (SAYEM)
- 1707 Siparişe Dayalı Ar-Ge Projeleri için KOBİ Destekleme Çağrısı
- 1711 Yapay Zekâ Ekosistem Çağrısı
- 1812 Yatırım Tabanlı Girişimcilik Destek Yatırım (BİGG Yatırım)
- 1831 Yeşil İnovasyon Teknoloji Mentorluk Çağrısı

4. Türkiye’de Teknokentlerdeki Ar-Ge Firmalarına Sağlanan Vergisel Teşvikler

Türkiye’de Teknokentlerdeki Ar-Ge firmalarına sağlanan vergisel teşvikler iki başlık altında değerlendirilebilir. Bunlardan birincisi, 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanun Kapsamındaki Vergisel Teşvikler ve ikincisi, 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki vergisel teşviklerdir.

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanun kapsamındaki vergisel teşvikler şunlardır:¹⁴

- KDV teşviki,
- Firma ve girişimcilere gelir ve kurumlar vergisi teşviki.
- Ar-Ge personeline gelir vergisi teşviki,
- Destek personeline gelir vergisi teşviki,
- Gümrük vergisi teşviki,

Teknokentlerde yer alan işletmelerin Ar-Ge ve tasarım projelerinden elde ettikleri kazancın tamamı gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Teknoloji Geliştirme bünyesinde üretilen ve geliştirilen yazılımların teslim ve hizmetin tamamı KDV istisnası kapsamındadır. Araştırma pro-

¹⁴ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Kanun Numarası: 4691 Kabul Tarihi: 26.6.2001 R.G. 6.7.2001 / 24454

jelerinde kullanılması için ithal edilen her türlü eşya Gümrük Vergisinden istisnadır. Bu kapsamda düzenlenen kağıtlar ve her türlü işlemler Damga Vergisi ve harçtan istisnadır. Bunların dışında öğretim üyelerine sağlanan destekler ve sigorta primi desteği bulunmaktadır. Firmalara sağlanan bu destekler bakanlık bütçesinden karşılanmaktadır.

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki vergisel teşvikler ise şunlardır:¹⁵

- Kurumlar vergisi istisnası
- Gelir vergisi stopajı istisnası
- Sigorta primi desteği,
- Damga vergisi teşviki,
- Gümrük vergisi teşviki

Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançların tamamı Kurumlar Vergisinden istisnadır. Gelir Vergisi stopaj desteği personelin eğitim düzeyine göre değişmektedir. Örneğin doktora mezunlarına %95, yüksek lisans mezunlarına %90 ve diğer personele %80 düzeyinde teşvik sağlanmaktadır. Tıpkı 4691 Sayılı Kanun'da olduğu gibi 5746 Sayılı Kanun'da da KDV, Damga Vergisi ve Gümrük Vergisi istisnası vardır.

5. Teknokentte Faaliyette Bulunan Bir Firmanın Sağladığı Vergisel Avantajların Diğer Firmalar ile Karşılaştırılması

Bu başlık altında Teknokentlerde yer alan bir firmanın vergi avantajlarını diğer firmalarla karşılaştırmasını örnekler üzerinden açıklayacağız.

5.1. Kurumlar Vergisi Açısından

Örneğimizde, her iki firmanın da yıllık kazancının 100.000 TL olduğunu varsayalım. Yıllık giderlerinin ise 60.000 TL olduğunu varsayalım. Bu durumda vergi öncesi karları her iki firmanın da 40.000 TL olacaktır.

¹⁵ Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 5746 Kabul Tarihi: 28.02.2008 R.G. 12.3.2008 / 26814

Tablo 1: Teknokentte Yer Alan ve Teknokent Dışında Faaliyet Gösteren Firmanın Kurumlar Vergisi Karşılaştırması

Açıklama	Teknokent Dışında Olsaydı (TL)	Teknokent İçindeyken (TL)
Toplam Yıllık Gelir	100.000	100.000
Yıllık Giderler (personel, kira, vb.)	60.000	60.000
Vergi Öncesi Kar	40.000	40.000
Ar-Ge/Yazılım Kazancı	-	32.000
Ar-Ge dışı (ticari) kazanç	-	8.000
İstisna Tutarı (Ar-Ge/Yazılım Kazancı)	-	32.000
Vergiye Tabi Kar	40.000	8.000
Kurumlar Vergisi Oranı	25%	25%
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	10.000	2.000

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıda görüldüğü gibi Teknokentte yer alan firmanın Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde ettiği kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak Teknokent dışında yer alan firma bu avantajdan yararlanamamaktadır ve bu durumda daha fazla kurumlar vergisi ödemektedir. Teknokentte yer alan firma sağladığı vergi avantajı ile daha fazla Ar-Ge çalışmaları ve inovatif faaliyette bulunabilmektedir.

Kazanç istisnası, yalnızca Teknokent bünyesinde yürütülen Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde edilen net kazançlara uygulanmaktadır. Bu kapsamda, Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerine ilişkin gelir ve giderler dikkate alınmakta; faiz gelirleri ile banka ve cari hesap işlemlerinden kaynaklanan kur farkları istisna kapsamı dışında bırakılmaktadır. Son Gelir İdaresi Başkanlığı özelvesi doğrultusunda¹⁶, cari hesap ve banka/kasa işlemlerine ilişkin kur farkları Ar-Ge kazancına dahil edilmektedir. Ayrıca, genel giderlerin yalnızca Ar-Ge faaliyetlerine isabet eden kısmı istisna kapsamına alınmaktadır. Bu ayrımlar, vergi matrahının doğru tespiti ve istisna uygulamasının mevzuata uygunluğu açısından büyük önem taşımaktadır.

¹⁶ Teknokentte Oluşan Kur Farkı Zararının İstisna Dışı Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı hk Özelge No: E-38418978-125[4691-2022/5-(i)]-....
Özelge Tarihi: 30.07.2025

Kazanç istisnası hesaplanırken, öncelikle toplam gelirden giderler düşülerek vergi öncesi kar bulunur. Bu kar, Ar-Ge/Yazılım kazancı ve ticari (Ar-Ge dışı) kazanç olarak ayrılır. İstisna yalnızca Ar-Ge/Yazılım kazancı tutarı kadar uygulanır ve vergilendirilebilir kazanç, toplam kar ile Ar-Ge kazancının farkıdır. Böylece kurumlar vergisi yalnızca Ar-Ge dışı kazanç üzerinden hesaplanır. Faiz gelirleri ve kur farkları gibi istisna dışı kalan kalemler, Ar-Ge kazancı hesaplamasına dahil edilmez. Bu yöntemle, Teknokent kapsamındaki kazançlar için doğru ve mevzuata uygun vergi avantajı sağlanmaktadır.

5.2. Gelir Vergisi Stopajı Açısından

Aşağıda Tablo 2’de Teknokente yer almayan bir çalışanın bordrosu üzerinden yapılan SGK Kesintileri, Gelir Vergisi matrahı ve hesaplanan Gelir Vergisi gösterilmektedir. Brüt ücreti 120.000 TL olan işçinin kesintiler sonrası net ücreti 59.490 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 2: Teknokent Dışı - Gelir Vergisi Stopaj Normal Bordro

BRÜT ÖDEMELER (TL)			NET ÖDEMELER (TL)	
Normal Kazançlar	30	120.000,00	Gelir Vergisi	12.749,68
Yıllık İzinler		0,00	Gelir Vergisi Teşvik	0,00
Fazla Mesai Saat		0,00	Net Gelir Vergisi	12.749,68
Fazla Mesai Gün		0,00	Damga Vergisi	758,98
Yol		0,00	Damga Vergisi Teşvik	0,00
Yemek		0,00	Net Damga Vergisi	758,98
Kıdem		0,00	Sigorta Toplam Prim	35.400,00
İhbar		0,00	Emekli	0,00
Diğer		0,00	Normal	35.400,00
Toplam Kişi Sayısı	1		İşsizlik Sigortası	3.600,00
Toplam SSK Matrahı		120.000,00	Net Ödemeler Toplam	88.491,34
Brüt Kazançlar Toplamı		120.000,00	Özel Kesintiler	0,00
Sigorta İşveren Hissesi		24.600,00	Vergi İndirimi (Toplamda Yok)	0,00
SSK İşveren Teşvikleri		6.000,00		
İşsizlik İşveren Hissesi		2.400,00		
Net Sig. İşv. Hissesi		18.600,00		
TOPLAM		141.000,00	TOPLAM	141.000,00

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

SSK İşveren Teşvikleri
 SSK Primi İşv. Hissesi İstisna: 6.000,00
 05510 İstisna: 6.000,00
 Toplam Gelir Vergisi Matrah: 102.000,00
 Toplam Gelir Vergisi: 12.749,68
 Asgari Ücret Gelir Vergisi Matrah: 17.002,12
 Asgari Ücret Toplam Gelir Vergisi Matrah: 17.002,12
 Asgari Ücret Gelir Vergisi (İstisna Olabilecek Tutar): 2.550,32
 Ayın Gelir Vergisi: 12.749,68

Bu tabloda, 4691 ve 5746 sayılı kanunlar kapsamında herhangi bir teknokent veya Ar-Ge teşviği uygulanmaksızın düzenlenen standart bordro hesaplaması yer almaktadır. Çalışanın brüt ücreti üzerinden gelir vergisi, damga vergisi ile sigorta primleri tam olarak hesaplanmış ve ödenecek tutarlara dahil edilmiştir. Gelir vergisi stopajı, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri doğrultusunda hesaplanmış olup herhangi bir istisna veya terkin uygulaması bulunmamaktadır. Bu nedenle hesaplanan gelir vergisi tutarı, işveren tarafından muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmektedir. SGK işveren hissesi yönünden yalnızca 5510 sayılı Kanun'un 81. maddesi kapsamında uygulanan %5 oranındaki (05510) prim indirimi dikkate alınmıştır. Bunun dışında Ar-Ge veya Teknokent kaynaklı ek bir indirim söz konusu değildir. Bu durum, işverenin toplam sigorta primi maliyetini artırmakta ve teşvikli bordrolara kıyasla daha yüksek bir toplam işveren yükü oluşturmaktadır.

Aşağıda Tablo 3'te, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında teknokent bünyesinde fiilen Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinde çalışan personel için uygulanan gelir vergisi stopaj teşviki dikkate alınarak hazırlanan bordro yer almaktadır.

Tablo 3: Teknokent İçi Bordro- Gelir Vergisi Stopajı Teşvikli

BRÜT ÖDEMELER (TL)			NET ÖDEMELER (TL)	
Normal Kazançlar	30	120.000,00	Gelir Vergisi	12.749,68
Yıllık İzinler		0,00	Gelir Vergisi Teşvik	0,00
Fazla Mesai Saat		0,00	Net Gelir Vergisi	12.749,68
Fazla Mesai Gün		0,00	Damga Vergisi	0,00
Yol		0,00	Damga Vergisi Teşvik	0,00

Yemek		0,00	Net Damga Vergisi	0,00
Kıdem		0,00	Sigorta Toplam Prim	26.100,00
İhbar		0,00	Emekli	0,00
Diğer		0,00	Normal	26.100,00
Toplam Kişi Sayısı	1		İşsizlik Sigortası	3.600,00
Toplam SSK Matrahı		120.000,00	Net Ödemeler Toplam	89.250,32
Brüt Kazançlar Toplamı		120.000,00	Özel Kesintiler	0,00
Sigorta İşveren Hissesi		24.600,00	Vergi İndirimi	12.749,38
SSK İşveren Teşvikleri		15.300,00		
İşsizlik İşveren Hissesi		2.400,00		
Net Sig. İşv. Hissesi		9.300,00		
TOPLAM		131.700,00	TOPLAM	131.700,00

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

SSK İşveren Teşvikleri

05510 İstisna: 6.000,00

05746 İstisna: 9.300,00

Toplam Gelir Vergisi Matrah: 102.000,00

Toplam Gelir Vergisi: 12.749,68

Asgari Ücret Gelir Vergisi Matrah: 17.002,12

Asgari Ücret Toplam Gelir Vergisi Matrah: 17.002,12

Asgari Ücret Gelir Vergisi (İstisna Olabilecek Tutar):2.550,32

Ayın Gelir Vergisi: 12.749,68

4691 TEŞVİK 12.749,68

Çalışan adına hesaplanan gelir vergisi tutarı mevzuat gereği bordroda gösterilmiş olmakla birlikte, 4691 sayılı Kanun uyarınca bu vergi işverenden tahsil edilmemekte, beyan edilip tamamı terkin edilmektedir. Bu durum, çalışanın net ücretini artırırken işveren açısından da ciddi bir nakit çıkışı avantajı sağlamaktadır.

SGK işveren hissesi yönünden ise iki ayrı teşvik birlikte uygulanmaktadır:

- 05510 sayılı genel SGK prim indirimi
- 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge personeline yönelik %50 oranındaki SGK işveren hissesi teşviki

5746 sayılı teşvik sayesinde işverenin ödemesi gereken sigorta primi önemli ölçüde azalmakta, bu da teknokent içi istihdamın toplam maliyetini düşürmektedir. Ayrıca, şirket ortaklarının teknokent kapsamında elde ettikleri ücret gelirleri için üst sınır uygulaması bulunmaktadır. 4691 sayılı Kanun ve ilgili tebliğler uyarınca, gelir vergisi stopaj teşviki ve damga vergisi istisnası aylık brüt asgari ücretin en fazla 40 katına kadar olan ücret tutarı ile sınırlıdır. Bu tutarı aşan ücretler için teşvik uygulanması mümkün olmamaktadır.

Tablo 4: Aylık Karşılaştırmalı Analiz

	Ödenecek SGK (TL)	Ödenecek GV (TL)
Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki Firma	29.700,00	0
Teknoloji Geliştirme Bölgesi Dışında Yer Alan Firma	39.000,00	12.749,68

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

Bu karşılaştırma tablosu, aynı brüt ücret üzerinden teknokent içi ve teknokent dışı istihdamın işveren maliyetleri açısından yarattığı farkı açık biçimde ortaya koymaktadır. Teknokent dışı uygulamada, gelir vergisi stopajı ve sigorta primleri eksiksiz şekilde ödenmekte olup, işverenin hem SGK hem de vergi yükü daha yüksek seviyede gerçekleşmektedir. Buna karşılık teknokent içi uygulamada, gelir vergisi stopajı tamamen ortadan kalkmakta, SGK işveren hissesi ise 5746 sayılı Kanun kapsamında %50 oranında teşviklendirilmektedir.

Bu durum sonucunda, işverenin ödemekle yükümlü olduğu SGK primi azalmakta, gelir vergisi yönünden herhangi bir nakit çıkışı oluşmamakta ve aynı brüt ücret üzerinden çalışan personele daha yüksek net ücret ödenebilmektedir. Karşılaştırmalı analiz, teknokent ve Ar-Ge teşviklerinin yalnızca vergi avantajı değil, aynı zamanda istihdam maliyetlerini optimize eden stratejik bir unsur olduğunu göstermektedir. Doğru uygulandığında bu teşvikler hem işverenin finansal yükünü azaltmakta hem de nitelikli personelin istihdamını teşvik etmektedir.

5.3. KDV Açısından

KDV açısından karşılaştırmalı analiz aşağıda yer almaktadır. Burada bir yazılım satışı söz konusudur. ABC Teknoloji ve Yazılım A.Ş.'nin Teknoloji Geliştirme Bölgesi (Teknokent) içerisinde yürüttüğü Ar-Ge ve yazılım geliştirme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan yazılımın teslimi, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-z maddesi uyarınca Katma Değer Vergisi istisnası kapsamındadır.

İlgili düzenlemelere göre; Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bölgede geliştirdikleri yazılımların teslimi ve bu yazılımlara ilişkin hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Ancak bu istisnanın uygulanabilmesi için:

- Yazılımın Teknokent sınırları içerisinde geliştirilmiş olması,
- Faaliyetin Ar-Ge, yazılım veya tasarım niteliği taşıması,
- Satışa konu ürünün seri üretime konu fiziksel mal değil, yazılım veya yazılıma ilişkin hizmet olması gerekmektedir.

Bu şartların sağlanması halinde KDV hesaplanmamakta ve fatura KDV'siz olarak düzenlenmektedir.

Varsayım:

Satılan ürün: Hedef tanıma yazılımı

Satış bedeli (KDV hariç): 5.000.000 TL

KDV oranı: %20

Teknokent faaliyeti 4691 sayılı Kanun kapsamında

Tablo 5: Satış Faturası KDV Yönünden Karşılaştırması

Açıklama	Teknokent İçi (KDV İstisnalı)	Teknokent Dışı (KDV'li)
Yazılım Satış Bedeli	5.000.000 TL	5.000.000 TL
KDV Oranı	%0	%20
Hesaplanan KDV	0 TL	1.000.000 TL
Fatura Toplam Tutarı	5.000.000 TL	6.000.000 TL
Müşterinin Toplam Maliyeti	5.000.000 TL	6.000.000 TL
Müşteri Lehine Fark	-	+1.000.000 TL

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

ABC Teknoloji ve Yazılım A.Ş.'nin Teknokent içerisinde faaliyet göstermesi nedeniyle, geliştirdiği yazılımın satışında Katma Değer Vergisi istisnası uygulanmaktadır. Bu sayede müşteri, aynı yazılımı 1.000.000 TL daha düşük bedelle satın alabilmektedir.

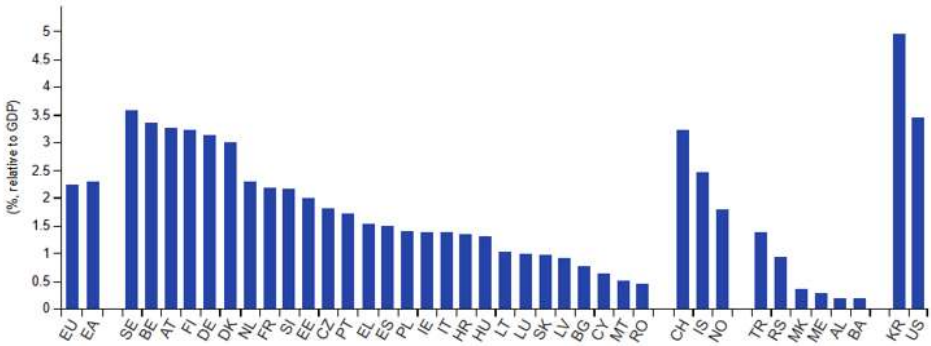
Firma Teknokent dışında faaliyet göstermiş olsaydı, satış bedeli üzerinden %20 oranında KDV hesaplanacak ve bu tutar faturaya yansıtılacağından, müşterinin katlandığı toplam maliyet 6.000.000 TL'ye çıkacaktı. Dolayısıyla KDV istisnası, müşteriye doğrudan nakit avantajı sağlamaktadır.

6. Teknokentlerdeki Vergi Avantajlarının Ülke Düzeyinde Ekonomik Katkısı

Almanya, ABD, İngiltere, Fransa, Japonya, Güney Kore gibi ülkelerin Ar-Ge harcamalarına büyük önem verdikleri bilinmektedir. Bu ülkeler son otuz veya kırk yıl içerisinde teknolojik ürünlerin geliştirilmesi doğrultusunda, bütçelerinden önemli ölçüde kaynak ayırmışlardır. Yıllar içerisinde Ar-Ge harcamalarının GSYH içerisindeki payı önemli ölçüde artmıştır.

Gelişmiş ekonomilerde üniversite bilgi birikimi ile sektör deneyimleri doğru bir şekilde kaynaştırılmıştır. Örneğin Almanya'da Teknokentlerde çalışan firmalara sağladığı avantajlar / kolaylıklar arasında; Ar-Ge kredisi sağlamak, üniversite ve sektör iş birliğini geliştirmek, patent ve lisans destekleri vermek, uluslararası alanda danışmanlık hizmeti vermek gibi unsurlar sıralanabilir. Bu desteklemeler sonrasında Alman ekonomisi yıllar içerisinde önemli ölçüde gelişme sağlamıştır.

Grafik 1: Çeşitli Ülkelerde Ar-Ge Harcamalarının GSYH İçerisindeki Payı (%)



Kaynak: Eurostat, Gross Domestic Expenditure on Research and Development, 2024

Yukarıdaki grafikte ülkelerin Ar-Ge harcamalarının GSYH içerisindeki payları verilmektedir. Türkiye’de bu oran %1,3 civarında iken Almanya, Fransa, Danimarka, İsveç, Finlandiya gibi ülkelerde bu oran %3’ün üzerindedir. 1951 yılında ABD’de Stanford Üniversitesinde temelleri atılan teknokentlere büyük önem verilmektedir. Bugün dünya çapında bilinen en büyük firmalar teknokentlerde faaliyette bulunmakta ve ülke ekonomisine büyük katkı sağlamaktadırlar. ABD’de Ar-Ge harcamalarının GSYH içerisindeki payı %3,45 civarındadır (Çakır, 2025: 80-89).

Asya bölgesinin en önemli teknoloji devlerinden birisi Güney Kore’dir. Güney Kore özellikle yazılım geliştirme ve oyun üzerinde dünyada en önde gelmektedir. Ar-ge harcamalarının GSYH içerisindeki payı yaklaşık %5 civarındadır ve dünyada bir numaradır. Güney Kore teknoloji bölgelerine vergi teşviklerini %40’a kadar arttırmıştır. Bunun yanında teknoloji bölgelerinde faaliyet yürüten firmalar Ar-Ge harcamalarını arttırdığında bunu devletten yatırım teşviki adı altında geri alabilmektedir (Çakır, 2025: 80-89).

Aşağıda Tablo 6’da GSYH açısından dünyanın en gelişmiş ekonomisi yer almaktadır. Bu ülkelerin neredeyse tamamı teknoloji ve Ar-Ge harcamalarına büyük yatırım yapmaktadır. Diğer bir ifade ile teknoloji ve Ar-Ge harcamalarına büyük ölçüde kaynak ayırdıkları için yıllar içerisinde GSYH’leri önemli büyüklüğe ulaşmıştır.

Tablo 6: Ülkelere Göre GSYH (2025)

#	Ülke	GSYH	GSYH (Tam Değer)	GSYH Büyümesi	Kişi Başına GSYH
1	Amerika Birleşik Devletleri	\$30.62 trilyon	\$30.615.743.000.000	2%	\$89.599
2	Çin	\$19.4 trilyon	\$19.398.577.000.000	4,8%	\$13.806
3	Almanya	\$5.01 trilyon	\$5.013.574.000.000	0,2%	\$59.925
4	Japonya	\$4.28 trilyon	\$4.279.828.000.000	1,1%	\$34.713
5	Hindistan	\$4.13 trilyon	\$4.125.213.000.000	6,6%	\$2.818
6	Birleşik Krallık	\$3.96 trilyon	\$3.958.780.000.000	1,3%	\$56.661
7	Fransa	\$3.36 trilyon	\$3.361.557.000.000	0,7%	\$48.982
8	İtalya	\$2.94 trilyon	\$2.943.677.000.000	0,5%	\$43.161
9	Rusya	\$2.94 trilyon	\$2.940.656.000.000	0,6%	\$17.446
10	Kanada	\$2.28 trilyon	\$2.283.599.000.000	1,2%	\$54.935
11	Brezilya	\$2.26 trilyon	\$2.256.910.000.000	2,4%	\$10.578
12	İspanya	\$1.88 trilyon	\$1.891.371.000.000	2,0%	\$38.040
13	Meksika	\$1.86 trilyon	\$1.862.740.000.000	1%	\$13.967
14	Güney Kore	\$1.86 trilyon	\$1.858.572.000.000	0,9%	\$35.962
15	Australya	\$1.83 trilyon	\$1.829.508.000.000	1,8%	\$65.946
16	Türkiye	\$1.37 trilyon	\$1.565.471.000.000	3,5%	\$18.798
17	Endonezya	\$1.44 trilyon	\$1.443.256.000.000	4,9%	\$5.074
18	Hollanda	\$1.32 trilyon	\$1.320.635.000.000	1,4%	\$73.174
19	Suudi Arabistan	\$1.27 trilyon	\$1.268.535.000.000	4%	\$35.231
20	Polonya	\$1.08 trilyon	\$1.039.619.000.000	3,2%	\$28.485

Kaynak: IMF, Dünya Ekonomik Görünümü (Ekim 2025)

7. Sonuç

Günümüz küreselleşen dünyada firmalar teknoloji ağırlıklı ürünlere yönelmektedir. Firmaların bu eğilimini desteklemek amacıyla ülkeler Ar-Ge harcamalarına önemli ölçüde kaynak ayırmaktadır. Türkiye'nin Ar-Ge harcamalarına ayırdığı payın GSYH oranı diğer gelişmiş ülkelere nazaran düşük düzeyde kalmaktadır. Teknokentlerin açılmasının en önemli gerekçelerinden birisi, katma değeri yüksek ürünlerin teknolojik bilgi ile buluşturulmasıdır. Teknokentler üniversite, sanayi ve teknik bilginin bulunduğu yerlerdir. Teknoloji geliştirme bölgeleri olarak da adlandırılan bu yerlerde firmalar çeşitli avantajlar sağlamaktadır.

Firmaların yıllık veya dönemsel kazançları üzerinden vergi tahakkuk ettirilmektedir. Kamu hizmetlerinin devamlılığı açısından vergi ödemek bir zorunluluktur. Devlet anayasal sınırlar içerisinde herkesten vergi almaktadır. Ancak bazı sosyal ve iktisadi amaçlar doğrultusunda alınması gereken vergilerden vazgeçebilmektedir. Vergi teşviki olarak da adlandırılan bu durumda, firmalar ödemesi gereken vergiden kurtulabilmektedir.

Teknokentlere tanınan vergi teşvikleri arasında; gelir vergisi stopajı istisnası, kurumlar vergisi istisnası, KDV teşviki, gümrük vergisi ve damga vergisi gibi teşvikler gelmektedir. Bu teşviklerden yararlanan firmalar veya yatırımcılar diğer firmalara göre daha avantajlı konuma gelebilmektedirler. Örneğin, yüzde yirmi beş Kurumlar Vergisi İstisnasından yararlanan bir firma, buradan sağladığı kaynak ile teknolojik ürünlere daha fazla yatırım yapabilmekte ve ülke ekonomisine katkıda bulunabilmektedir. Teknokente çalışan bir işçi için yapılan kesintiler arasında Gelir Vergisi Stopajı desteği olduğundan diğer firmalara göre daha avantajlı konuma gelmektedir. Teknokente üretilen bir ürünü satın alan müşteriler KDV istisnasından faydalandığından ürünü daha düşük bedele satın alabilmektedir.

Bahsi geçen bütün bu teşvikler gerek firma gerekse tüketiciler açısından önemli avantajlar sağlamaktadır. Dolayısıyla teknoloji bölgelerinde faaliyet yürüten firmalara yönelik vergi teşvikleri sadece firma düzeyinde avantaj sağlamayıp, ülke ekonomisinin gelişmesine de katkıda bulunmaktadır. Bu bağlamda teknolojik ürün bazlı Ar-Ge harcamalarının toplam GSYH içerisindeki payı artırılmalıdır. Kamu ve özel sektör arasında Ar-Ge projeleri için ortaklık kurulmalı; var olan sorunlar tespit edilip ortak çözüm önerileri geliştirilmelidir.

Türkiye açısından bakıldığında, Ar-Ge harcamalarının GSYH içerisindeki payı gelişmiş ekonomilere nazaran bir hayli düşük düzeyde seyrettiği görülmektedir. Bu tablonun değiştirilmesine yönelik olarak; teknoloji geliştirme bölgelerinin sayısı arttırılmalı, üniversitelerdeki bilgi birikiminin teşvik edilerek sektöre kazandırılması, teknokentlere yönelik vergi teşvik unsurlarının sayısının nicelik olarak arttırılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 5746 Kabul Tarihi: 28.02.2008 R.G. 12.3.2008 / 26814

Bilginer M, Afşar A. and Akdoğan Z, Teknokentlerin ve Ar-Ge Firmalarının 4691 Sayılı TGB Kanunu, VUK ve TTK Açısından Denetimi (2017) 4 (8) International Journal of Social and Humanities Sciences Research (JSHSR) 56-68

Çakal G, Ar-Ge Vergi Teşviklerinin Sakarya Teknokentteki Ar-Ge Firmaları Tarafından Değerlendirilmesi (Evaluation of R&D Tax Incentives By R&D Firms in Sakarya Technopolis (2022) Yüksek Lisans Tezi Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 4-5

Çakır Ş, Balıkesir Teknokent'teki Ar-Ge Firmalarına Sağlanan Vergi Teşviklerinin Yapılandırılmış Görüşme Yöntemiyle İncelenmesi (2025), Yüksek Lisans Tezi Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 80-89.

Eurostat, Gross Domestic Expenditure on Research and Development, 2024, <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=R%26D_expenditure> (Erişim Tarihi: 23.02.2026)

IMF, Dünya Ekonomik Görünümü (Ekim 2025), <<https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2025/10/14/world-economic-outlook-october-2025>> (Erişim Tarihi: 18.02.2026)

KOSGEB Girişimci Destek Programı (2025) <<https://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/destekdetay/1231/girisimci-destek-programi>> (Erişim Tarihi: 20.10.2025)

Steruska J, Simkova N, and Pitner T., Do Science and Technology Parks Improve Technology Transfer? (2019) 59 (1) Technology in Society, 101

T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı İstatistikler (2025) <https://www.sanayi.gov.tr/istatistikler/istatistikleri_bilgiler/mi0203011501> (Erişim Tarihi: 08.11.2025)

Teknokentte Oluşan Kur Farkı Zararının İstisna Dışı Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı hk Özelge No: E-38418978-125[4691-2022/5-(i)]-.... Özelge Tarihi: 30.07.2025

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Kanun Numarası: 4691 Kabul Tarihi: 26.6.2001 R.G. 6.7.2001 / 24454

Tung S, and Cho S, Determinants of Regional Investment Decisions in China: An Econometric Model of Tax Incentive Policy (2001) 17 (1) Review of Quantitative Finance and Accounting 167–185

TÜBİTAK Ulusal Destek Programları (2025) <<https://tubitak.gov.tr/tr/destekler/sanayi/ulusal-destek-programlari/1501-tubitak-sanayi-ar-ge-projeleri-destekleme-programi>> (Erişim Tarihi: 15.11.2025)

TÜİK Araştırma Geliştirme Faaliyetleri (2025). <<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Arastirma-GelistirmeFaaliyetleri-Arastirmasi-2023-53803>> (Erişim Tarihi: 16.09.2025)

Ulutaş F. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Ülke Ekonomisine Etkisi: ADÜ Teknokent Firma Yöneticilerinin Algıları Üzerine Bir Değerlendirme, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İnsan Kaynakları Yönetimi Anabilim Dalı 2020, 42-46

Üstün S, Vergi Hukuku, (1st edn T.C. Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını 2018) 3

- Araştırma Makalesi -

**# 5018 SAYILI KANUN'DA HESAP VEREBİLİRLİK İLKESİ:
NORM-UYGULAMA AÇIĞI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME***
(*THE PRINCIPLE OF ACCOUNTABILITY IN LAW NO. 5018 IN TÜRKİYE:
AN ASSESSMENT OF THE GAP BETWEEN NORM AND IMPLEMENTATION*)

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Mehmet Seyda OZAN**

ÖZ

Bu çalışma, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) öngördüğü hesap verebilirlik ilkesinin normatif çerçevesi ile uygulamadaki görünümü arasındaki açığı incelemektedir. Araştırmada normatif hukuk analizi (Anayasa, 5018 sayılı KMYKK, uluslararası standartlar) ile uygulama verileri (Sayıştay raporları, TBMM tutanakları, iç denetim raporları) kapsamlı biçimde değerlendirilmiştir. Bulgular, güçlü yasal düzenlemelere rağmen hesap verebilirlik mekanizmalarının pratikte sınırlı işleyebildiğini göstermektedir. Özellikle yaptırım mekanizmalarının belirsiz kalabilmesi, iç denetim kapasitesinin yetersizliği, Sayıştay denetimlerinin sınırlı etkisi, bürokratik kültürün dirençleri ve siyasi irade ile toplumsal talep eksiklikleri norm–uygulama açığını derinleştirebilmektedir. Çalışma, hesap verebilirliğin yalnızca hukuki düzenlemelerle değil, kurumsal kapasite, kültürel dönüşüm ve şeffaflık araçlarıyla desteklenmesi gerektiğini de ortaya koymaktadır.

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 30.08.2025 tarihinde Yayınımıza ulaşmış olup, 19.03.2026 tarihinde birinci hakem; 28.03.2026 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

DOI: <http://dx.doi.org/10.69838/MHD.87074>

** Erciyes Üni., Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, mseydaozan@gmail.com, ORCID ID: orcid.org/0000-0003-1821-0287

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; OZAN, Mehmet Seyda, “5018 Sayılı Kanun'da Hesap Verebilirlik İlkesi: Norm-Uygulama Açığı Üzerine Bir Değerlendirme” Malî Hukuk Dergisi, Sayı No.: 257, 2026, s. 19-48.

Anahtar Kelimeler: 5018 sayılı KMYKK, Kamu Mali Yönetimi, Hesap Verebilirlik, Kamu Yönetimi, Norm-Uygulama Açığı

ABSTRACT

This study examines the gap between the normative framework of the accountability principle stipulated by Türkiye's Public Financial Administration and Control Law No. 5018 and its appearance in practice. The research compares and evaluates normative legal analysis (Turkish Constitution, Law No. 5018, international standards) with practical data (Court of Accounts reports, Grand National Assembly minutes, internal audit reports). The findings show that, despite strong legal regulations, accountability mechanisms have limited effectiveness in practice. In particular, the uncertainty of sanction mechanisms, the inadequacy of internal audit capacity, the limited impact of Court of Accounts audits, the resistance of bureaucratic culture, and the lack of political will and social demand can deepen the gap between norms and practice. The study also reveals that accountability must be supported not only by legal regulations but also by institutional capacity, cultural transformation, and transparency tools.

Keywords: Law No. 5018, Public Financial Administration, Accountability, Public Administration, Norm-Implementation Gap

1. Giriş

Türkiye'de kamu mali yönetimi alanında son yirmi beş yılın en önemli reform adımlarından biri, 2003 yılında kabul edilen **5018 sayılı KMYKK** olmuştur. Bu kanun, teknik bir bütçe düzenlemesinden öte; kamu yönetiminin şeffaflık, etkinlik ve hesap verebilirlik esaslarına dayalı yeniden yapılandırılmasının hukuki temelini teşkil eden bir reform niteliği taşımaktadır. Geleneksel bütçe anlayışını aşarak performans esaslı bütçeleme, stratejik planlama, faaliyet raporlaması ve iç kontrol mekanizmalarını kurumsallaştıran 5018 sayılı KMYKK, Türk mali hukuk sisteminde hem normatif düzeyde hem de yönetsel pratiklerde köklü değişimlerin önünü açmıştır. Bu bağlamda, Kanun'un merkezinde yer alan **hesap verebilirlik ilkesi**, kamu kaynaklarının demokratik meşrui-

yet zemininde kullanımını güvence altına almayı hedefleyen temel düzenleyici ilkelerden biri olarak öne çıkmaktadır.

Hesap verebilirlik, modern kamu mali yönetiminin en kritik dayanaklarından biridir. Demokratik rejimlerde siyasal iktidarın meşruiyeti yalnızca seçimle değil, kamu gücünün kullanımında sorumluluk, açıklık ve denetlenebilirlik ilkelerine bağlılıkla da güç kazanmaktadır. Bu nedenle, bütçe hakkının somutlaşması, kamu kaynaklarının etkili-verimli kullanımının sağlanması ve toplum nezdinde güven tesis edilmesi açısından hesap verebilirlik ilkesinin işlevi hayati önemdedir. Ancak Türkiye’de yasal düzenlemeler oldukça gelişmiş standartlar getirmesine karşın, uygulamada hesap verebilirlik mekanizmalarının etkinliği sıklıkla sorgulanmakta; ve pratik boyutu normatif çerçevenin gerisinde kalabilmektedir. Bu noktada konunun hem **hukuki** hem de **uygulama** boyutlarıyla incelenmesi gerekliliği doğmaktadır. Zira hesap verebilirlik ilkesi kâğıt üzerinde güçlü biçimde düzenlenmiş olsa da, bu düzenlemelerin fiiliyata ne ölçüde yansıdığı sorusu, Türkiye’de kamu mali yönetimi reformlarının başarı düzeyini belirleyen temel ölçütlerden biridir. Bu bağlamda, çalışmanın odak noktası **norm-uygulama açığıdır**. Mevzuatta öngörülen hesap verebilirlik mekanizmaları ile fiilen işleyen süreçler arasındaki mesafe, kamu mali yönetiminin demokratik ve hukuki meşruiyeti açısından önemli bir tartışma alanı oluşturmaktadır.

Bu çalışma, 5018 sayılı KMYKK’nin yürürlüğe girmesinden bugüne hesap verebilirlik ilkesinin Türkiye’de kamu mali yönetimi pratiğinde ne ölçüde işlevselleştirilebildiğini sorgulama ihtiyacından doğmuştur. Çalışmanın temel amacı, mevzuatta öngörülen düzenlemelerin yönetsel ve kurumsal uygulamalarda ne ölçüde karşılık bulduğunu ortaya koymaktır. Bu yönüyle çalışma, literatürde sıklıkla görülen soyut ilke tartışmalarının ötesine geçerek, hukuki çerçeve ile uygulama gerçekliği arasındaki yapısal gerilimi analitik bir problem alanı olarak ele almakta ve bu boşluğu doldurmayı hedeflemektedir. Bu çerçevede çalışma hem mali hukuk hem de kamu yönetimi literatürüne eleştirel ve bütüncül bir katkı sunmayı amaçlamaktadır. Çalışmada öncelikle hesap verebilirlik kavramının teorik ve normatif çerçevesi ortaya koyulmuş olup; ardından metodolojik yaklaşıma dair açıklayıcı bilgiler paylaşılmıştır. Ardından Türkiye’deki uygulama deneyimi ışığında hukuki düzenlemeler ile uygulama arasındaki farklılıklar tartışılmış olup, bu farklılığın nedenleri ve çözüm önerileri üzerinde durulmuştur.

2. Kavramsal Çerçeve: Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik (hesap verme sorumluluğu), en genel anlamıyla, belirli bir görevi veya yetkiyi üstlenen kişilerin bu görev ve yetkiyi kullanma biçimlerini, sonuçlarını ve gerekçelerini ilgili mercilere açıklama yükümlülüğünü ifade etmektedir. Bu kavram, sorumluluk kavramından daha kapsamlıdır. Zira hesap verebilirlik, sadece verilen kaynakların düzgün kullanımı değil, beklenen performansın gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin de değerlendirilmesini içermektedir¹. Bu bağlamda hesap verebilirlik, etkililik, verimlilik, ekonomiklik ve hukuka uygunluk ilkelerine uygun davranma ve bu konularda hesap verme zorunluluğunu barındırmaktadır. Hesap verebilirliğin gerçekleşmesi için, yetki kullanan herkes yaptığı işlemlerin sonuçlarını ve dayanaklarını kamuoyuna veya yetkili otoritelere açıklayabilmelidir.

Hesap verebilirlik, dikey ve yatay olmak üzere iki temel türde sınıflandırılmaktadır. Dikey hesap verebilirlik, devletin vatandaşlara karşı sorumluluğunu ifade etmekte olup; başlıca mekanizması seçimlerdir. Seçmenler, temsilcilerin icraatlarını seçim yoluyla değerlendirip başarılı bulduklarını yeniden seçerek, başarısız olanları ise değiştirme yoluyla siyasi sorumluluğu işler hale getirmektedir. Bu çerçevede seçimler ve halk oylamaları, demokratik sistemin asli hesap verme araçlarıdır. Ayrıca medya ve sivil toplum da kamu otoritelerinin kamuoyu önünde denetlenmesine katkı sağlamaktadır. OECD de benzer biçimde, ulusal hesap verebilirlik kavramını “*devletin vatandaşlarına karşı eylemlerinin açıklanması ve cevap verebilir olması*” olarak tanımlamaktadır. Buna karşılık yatay hesap verebilirlik, yürütme organının kendi içinde ve diğer devlet kurumlarınca denetlenmesi anlamına gelmektedir. Yasama organı, yargı mercileri, denetim kurumları (Sayıştay gibi), ombudsman, insan hakları komisyonları ve yolsuzlukla mücadele birimleri gibi kurumlar, yürütme üzerinde yatay kontrol mekanizmaları oluşturarak hesap verebilirliği sağlamaktadır. Yatay hesap verebilirlik, güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde devlet içi fren-denge sistemini ifade etmektedir²³.

¹ Muhammet Kırılmaz and Filiz Atak, ‘Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları’ (2015) 2(3) Ombudsman Akademik Dergisi 189, 193-194

² Hakan Bakkal and Alper Kasımoğlu, ‘Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi’ (2015) 52(599) Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi 37, 43-44

Hesap verebilirlik, modern dönemde özellikle 1980'lerden itibaren öne çıksa da, kökeni eski uygarlıklara dayanmaktadır. Hammurabi Kanunlarında yetki ve kaynak sahiplerinin hesap verme yükümlülüğü vurgulanmış, böylece meşru ve adil yönetimin ilk temelleri atılmıştır. Orta Çağ'da ise bu kavram özellikle mali denetim alanında kurumsallaşmıştır. Magna Carta (1215) ile mutlak monarşinin yetkileri sınırlandırılmış, keyfi uygulamalara karşı hukuki güvence sağlanmıştır. Ardından İngiliz Haklar Bildirgesi (1689) ile vergi toplama ve kamu harcama yetkisi parlamentoya devredilmiş, böylece bütçe hakkı doğmuştur⁴. Bu gelişmeler, parlamenter sistemlerde demokratik hesap verebilirliğin temelini oluşturmuştur.

Türk kamu yönetimi tarihinde hesap verebilirlik olgusunun kurumsallaşması, benzer biçimde bütçe denetimi ve saydamlık arayışlarıyla başlamıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nda 19. yüzyıldaki Tanzimat reformları çerçevesinde mali alanda hesap verme mekanizmaları kurulmaya çalışılmıştır. Nitekim 1862 yılında kurulan Divan-ı Muhasebat (Sayıştay), Osmanlı maliyesinde devlet gelir ve giderlerinin denetlenmesi ve memurların hesaplarının incelenmesi amacıyla oluşturulmuş, modern anlamda ilk yüksek denetim kurumu olmuştur. Bunu müteakip 1876 Kanun-u Esasi (Osmanlı Anayasası), Sayıştay'ı anayasal bir kurum olarak tanımış ve mali denetimi hukuki zemine kavuşturmuştur. Osmanlı'nın son döneminde başlayan bu hesap verebilirlik kurumu, Türkiye Cumhuriyeti'nde de devam ettirilmiştir. 1924 Anayasası ve 1961 Anayasası Sayıştay'ı yine anayasal kuruluş olarak düzenleyerek yürütmenin mali hesap verme sorumluluğunu vurgulamıştır. Son olarak 1982 Anayasası'nın 160. maddesi, Sayıştay'ın görev ve yetkilerini ayrıntılı biçimde belirleyerek hesap verebilirlik ilkesini güncel anayasal sistemimizin vazgeçilmez bir unsuru haline getirmiştir⁵.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, hesap verebilirlik ilkesini doğrudan isimlendirmese de, bütçe ve denetim alanında getirdiği hükümlerle

³ OECD, 'Accountability and Democratic Governance: Orientations and Principles for Development' (OECD, 2014) <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2014/09/accountability-and-democratic-governance_g1g220a4/9789264183636-en.pdf> accessed 03 April 2025

⁴ Mustafa Taytak and Ercan Bahtiyar, 'Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay'ının Rolü' (2015) 20(4) Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 261, 262-263

⁵ Recai Akyel and Hasan Baş, 'Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu' (2010) 158 Maliye Dergisi 374, 374

bu ilkenin hayata geçirilmesini sağlamıştır. Anayasamızda yer alan “bütçe hakkı”, aslında hesap verebilirlik ilkesinin temel dayanaklarından biridir. Bütçe hakkı, yasama organının (Türkiye Büyük Millet Meclisi - TBMM) halk adına, kamu gelir ve giderlerini belirleme ve denetleme yetkisidir⁶. Bu hak, yürütmenin keyfi kaynak kullanımının önünde en önemli anayasal güvencedir ve “*hesap vermeyen harcama yapamaz*” prensibini pekiştirmektedir.

1982 Anayasası'nın 160. maddesi, Sayıştay'ı, merkezi yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemekle görevli kılarak yürütmenin mali faaliyetlerinin Meclis tarafından hesap sorulmasını güvence altına almıştır. Aynı maddede Sayıştay, denetim yetkisinin yanında “*sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak*” yani yargı işleviyle de görevlendirilmiştir. Bu sayede kamu kurumlarının-görevlilerinin yaptığı her harcama ve işlem, bağımsız bir yüksek denetim organının incelemesine ve gerekirse hukuki yaptırıma tabi kılınmıştır. 160. maddeye 2005 yılında eklenen fıkra ile mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması da Sayıştay'a verilerek, yerel yönetimlerin de merkezi denetime tabi olması sağlanmıştır. Böylece sadece merkezi idarede değil, tüm kamu sektöründe hesap verebilirlik anayasal güvence altına alınmıştır. Anayasa'nın 161. maddesi, bütçelerin hazırlanması ve uygulanması süreçlerini düzenlemektedir. Bütçe kanunu teklifi Cumhurbaşkanı tarafından hazırlanıp Meclis'e sunulur; Meclis, bütçeyi görüşüp onaylama yetkisini kullanır. Bu mekanizma, yürütmenin harcama yetkisinin önleyici denetimini sağlamaktadır. Kesinhesap ile ilgili hükümler de hesap verebilirlik açısından kritiktir. Anayasa uyarınca, merkezi yönetim kesinhesap kanunu teklifi, ilgili yıl bittikten sonra en geç altı ay içinde TBMM'ye sunulur ve Sayıştay da genel uygunluk bildirimini en geç 75 gün içinde Meclis'e iletir. Kesinhesap kanunu, yeni yıl bütçesi ile birlikte görüşülerek karara bağlanmaktadır. Bu süreç, yürütmenin önceki yıl bütçesini nasıl kullandığı konusunda Meclis'e hesap vermesi anlamına gelmektedir. Sayıştay'ın hazırladığı genel uygunluk bildirimini ve diğer denetim raporları, Meclis'in hükümeti denetlemesinde temel bilgi kaynaklarıdır. Nitekim Anayasa'nın 160. maddesi gereği hazırlanan Sayıştay raporlarının amacı, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin

⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, ‘Sayıştay Denetimi’ (Sayıştay, 2025) < <https://www.sayistay.gov.tr/pages/112-sayistay-denetimi> > accessed 05 April 2025

faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun yürütülmesi, kamu kaynaklarının korunması, idarelerin performansının değerlendirilmesi ve hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlığın yerleştirilip yaygınlaştırılmasıdır. Bu ifadede, hesap verme sorumluluğunun anayasal düzende nihai olarak Meclis ve kamuoyu önünde gerçekleşmesi gerektiği açıkça ortaya konmuştur. Bunun yanı sıra, Anayasa'nın 165. maddesi, sermayesinin yarısından fazlası devlete ait kamu iktisadi teşebbüslerinin (KİT) TBMM tarafından denetlenmesinin esaslarını kanuna bırakmıştır. Bu hüküm, KİT'lerin de yasama denetimine tabi olduğunu göstererek, kamunun tüm ekonomik faaliyetlerinde hesap verebilirlik prensibinin geçerli olduğunu vurgulamaktadır⁷⁸. Anayasa'da doğrudan "hesap verebilirlik" terimi geçmese de, bütçe yapma, harcama yetkisi verme, kesin hesap onayı, Sayıştay denetimi gibi mekanizmalar bütünü, demokratik hukuk devletinde yürütmenin hesap verme yükümlülüğünü yerine getirmesini sağlayan temel araçlardır.

Türkiye'de anayasal çerçeve, yürütme organının mali açıdan yasama organına ve dolayısıyla halka karşı hesap vermesini sağlayacak şekilde tesis edilmiştir. Bütçenin halk adına denetimi ilkesi, hem bütçe kanunu öncesi onay hem de kesinhesap sonrası denetim süreçleriyle güvence altındadır. Sayıştay gibi bağımsız denetim organları da Anayasa'dan aldıkları güçle, hesap verebilirlik ilkesinin işlerliğini temin etmektedir. Bu anayasal altyapı üzerinde yükselen yasal düzenlemeler ise hesap verebilirliğin pratikte nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. Bu kapsamda, 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı KMYKK, Türkiye'de hesap verebilirlik ilkesini hem kamu yönetimi hem de hukuk disiplini açısından somutlaştıran en önemli mevzuattır.

Diğer yandan özellikle kamu mali yönetimi alanında, uluslararası normlar ve standartlar, hesap verebilirlik ilkesini somut prensiplerle desteklemektedir. Bunların başında "International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)" isimli örgütün/organizasyonun Lima Deklarasyonu (1977) gelmektedir. Lima Deklarasyonu, üst denetim kurumlarının (Sayıştay vb. kurumların) bağımsızlığını ve kamu mali yöne-

⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, 'Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Sayıştayla İlgili Hükümleri: Sayıştay, Bütçe Kesin Hesap, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi, Sayıştay'la İlgili Diğer Hükümler' (Sayıştay, 2025) <<https://www.sayistay.gov.tr/pages/14-anayasanin-sayistayla-ilgili-hukumler>> accessed 07 May 2025

⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı (n 6)

timindeki rolünü tanımlayan bir “denetim anayasası” niteliğindedir. Bu belgede denetimin amacı, kamu kaynaklarının yönetiminde meşruiyet, düzenlilik, etkililik ve ekonomiklik ilkelerine uyulup uyulmadığını ortaya çıkarmak; sapmalar varsa düzeltici önlemleri zamanında aldirmek ve hatalı işlemlerde sorumluların hesap vermesini sağlamak şeklinde ifade edilmiştir. Deklarasyonun başlangıç bölümünde, kamu fonlarının bir emanet olduğu ve denetimin nihai amacının bu emaneti yönetenlerin hesap verme sorumluluğunu temin etmek olduğu vurgulanmaktadır. Yine Lima Deklarasyonu’nda denetimin, tespit edilen aksaklıklar karşısında sorumluların sorumluluğu üstlenmelerini sağlamak ve gerektiğinde tazmin veya yaptırım yoluna gidilmesini temin etmek gibi işlevleri olduğu belirtilmiştir⁹. Bu yaklaşım, uluslararası üst denetim standartlarının hesap verebilirliği güçlendirme misyonunu ortaya koymaktadır. Ayrıca INTOSAI’nin ISSAI 20 “Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik İlkeleri” belgesi, Sayıştayların kendi hesap verebilirliklerini dahi geliştirmeleri gerektiğini, kamuya karşı açık ve cevap verebilir bir denetim kurumu olmanın önemini belirtmektedir. Bu belgede, hukukun üstünlüğü ve demokrasinin, bağımsız denetimin temel dayanakları olduğu ve üst denetim kurumlarının bağımsızlığı, hesap verebilirliği ve şeffaflığının, hukuk devleti üzerine kurulu bir demokraside önkoşul olduğu ifade edilmiştir¹⁰. Bu kapsamda uluslararası standartlar, yalnızca yürütmenin değil, denetim organlarının da hesap verebilir olması gerektiğinin altını çizmektedir.

OECD’nin Kamu Yönetişimi İlkeleri de hesap verebilirliği merkezi bir ilke olarak barındırmaktadır. OECD bünyesinde hazırlanan rapor ve rehberlerde, kamu görevlilerinin eylemlerinin hem hiyerarşik olarak üstlerine hem de halka karşı açıklanabilir olması gerektiği, performans odaklı yönetim için hesap verme kültürünün zorunlu bir şart olduğu vurgulanmaktadır. OECD’nin demokratik yönetim üzerine 2014 tarihli kılavuzunda, hesap verebilirlik mekanizmalarını güçlendirmek için ülkelerin¹¹:

- Bütçe süreçlerini şeffaf hale getirmeleri,

⁹ INTOSAI PSC, ‘The Key Provisions of the Present Text of ISSAI The Lima Declaration’ (Psc Intosai, 1977) <https://www.psc-intosai.org/wp-content/uploads/2022/05/Appendix-1-to-the-theme-paper_updated-14-July-2009_.pdf> accessed 08 May 2025

¹⁰ INTOSAI PSC, ‘Principles of Transparency and Accountability – Principles’ (Psc Intosai, 2009) <<https://www.psc-intosai.org/wp-content/uploads/2022/05/ISSAI-20-Exposure-draft.pdf>> accessed 09 May 2025

¹¹ OECD (n 3)

- Denetim kurumlarını bağımsız ve etkin kılmaları,
- Yurttaş katılımını (hesap sormayı) kolaylaştıracak bilgiye erişim ve şikâyet mekanizmalarını tesis etmeleri,
- Ve yolsuzlukla mücadele için güçlü yaptırımlar uygulamaları gerektiği vurgulanmıştır.

Uluslararası normlar, hesap verebilirlik ilkesini evrensel bir değer ve iyi yönetişimin temel taşı olarak kabul etmektedir. Nitekim 5018 sayılı KMYKK'nin gerekçesinde ve genel hükümlerinde, uluslararası iyi mali yönetim standartlarıyla uyum sağlama hedefi dile getirilmiştir. 5018 sayılı KMYKK, Türkiye'de kamu mali yönetimini çağdaş ilkeler doğrultusunda yeniden yapılandıran ve hesap verebilirlik ilkesini merkeze alan bir temel kanundur. 24 Aralık 2003 tarihinde kabul edilip 2006 itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Kanun, geleneksel "vesayetçi" mali kontrol sisteminden "hesap verme sorumluluğuna dayalı" bir sisteme geçişi sağlamıştır. 5018 sayılı KMYKK'nin ilk maddesinde açıkça, Kanun'un amaçlarından birinin hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak olduğu belirtilmiştir. Madde 1 şu ifadeyle başlamaktadır: *"Bu Kanunun amacı,... kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini... düzenlemektir."* Görüldüğü üzere, kanun koyucu 5018 sayılı KMYKK'nin amaç kısmında hesap verebilirliği tesis etmeyi özel olarak vurgulamıştır. Kanun, hesap verebilirlik ilkesini somutlaştıran birçok hüküm içermektedir. Madde 8 *"Hesap verme sorumluluğu"* başlığı altında genel bir kural koymuştur: *"Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, bu kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır"*. Bu hüküm, hesap verebilirliğin kapsamını ve kimlerin hesap vermekle yükümlü olduğunu ortaya koymaktadır. Bu genel ilke, kanunun diğer hükümlerinde çeşitli düzeylerde somutlaşmaktadır. Örneğin Madde 10 ve 11, *bakanların ve üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunu* düzenlemektedir. Madde 10 uyarınca *Bakanlar*, bakanlıklarının ve bağlı kuruluşlarının stratejik planlarını ve bütçelerini üst politika belgelerine uygun hazırlamak ve uygulamakla yükümlüdür. Bakanlar ayrıca kendi sorumluluk alanlarında kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Cum-

hürbaşkanı'na karşı sorumludur. Madde 11 ise *üst düzey kamu yöneticilerinin* hesap verme sorumluluğunu tanımlamaktadır. Üst yöneticiler, kurumlarının stratejik plan ve bütçelerini hazırlamak ve performans hedeflerini gerçekleştirmekten sorumludur. Aynı zamanda, kurum içindeki harcama yetkilileri ve birimlerin hesap verebilirliğini sağlamak üzere gerekli iç kontrolleri kurmak da üst yöneticinin görevidir. Üst yöneticiler, nihai olarak bağlı oldukları bakana veya ilgili meclise (belediye meclisi gibi) hesap verirler. 5018 sayılı KMYKK, bu şekilde yönetsel (idari) hesap verebilirliği kurumsallaştırmıştır. Her idarede, idarenin tepesinden en alt harcama yetkilisine kadar uzanan bir hesap verme zinciri oluşturulmuştur. Kanunun getirdiği önemli yeniliklerden biri de performans esaslı bütçeleme ve stratejik planlama zorunluluğudur. Stratejik planlar ve performans programları, kurumların hedeflerini, bu hedefler için kullanılacak kaynakları ve performans göstergelerini tanımlayarak, sonradan hesap verilecek somut ölçütler sağlamaktadır. Madde 9 uyarınca kamu idareleri, kalkınma planları ve programlar çerçevesinde stratejik plan hazırlayacak ve bütçelerini performans hedeflerine dayalı yapılandıracaktır. Bu hüküm, hesap verebilirliği yalnızca mali uyum boyutunda değil, performans boyutunda da ele almaktadır. Bir başka deyişle, 5018 sayılı KMYKK hesap sormayı “paranın nereye harcandığının” ötesine geçirip “karşılığında ne elde edildiğini, neye ulaşıldığını” da sorgulayacak biçimde tasarlamıştır. Nitekim Madde 41’de her yıl faaliyet raporu hazırlanması şartı getirilmiştir; idare faaliyet raporları, o yılki hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiğini, kaynakların nasıl kullanıldığını ortaya koymaktadır. 5018 sayılı KMYKK’nin hesap verebilirlik ilkesine yaptığı en önemli katkılardan biri de dış denetimin kapsamını genişletmesi ve güçlendirmesidir. Kanunun 68. maddesi ve ilgili geçici maddeleriyle, tüm genel yönetim kapsamındaki idarelerin tek bir yüksek denetim standardına tabi olması sağlanmıştır¹². Kısacası, 5018 sayılı KMYKK ile getirilen yeni sistemde Sayıştay raporları, hesap verme sorumluluğunun işletilmesinde merkezi bir role sahiptir. 5018 sayılı KMYKK, Türkiye’nin gerek idari gerek mali hesap verebilirlik standartlarını uluslararası iyi uygulamalara yaklaştıran kapsamlı bir reform kanunudur.

¹² T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, ‘5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’ (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2003) <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/I-1-5018-Sayılı-Kamu-Mali-Yönetimi-ve-Kontrol-Kanunu.pdf>> accessed 10 May 2025

5018 sayılı KMYKK, yalnızca ulusal düzeyde bir reform değil, Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) müktesebatına uyum çabalarının da bir parçasıdır. AB'ye katılım müzakerelerinde Fasıl 32: Mali Kontrol, kamu mali yönetimi ve denetimine ilişkin standartları içermektedir. Bu faslın ana unsurları, Kamu İç Mali Kontrol sistemi, dış denetimin uluslararası standartlara uygunluğu, AB mali çıkarlarının korunması ve bütçenin Avrupa fonlarıyla uyumu gibi alanlardır¹³. 5018 sayılı KMYKK ve onun uygulanmasına yönelik ikincil mevzuat, AB'nin Mali Kontrol faslındaki standartlarla büyük ölçüde örtüşen bir yapıyı Türkiye'ye kazandırmıştır. İç denetim ve iç kontrol sisteminin kurulması, Sayıştay denetimlerinin uluslararası normlara göre revize edilmesi ve kamu maliyesinde hesap verebilirlik kültürünün yerleşmesi, Türkiye'nin AB'ye uyum sürecindeki önemli ilerlemelerdendir.

3. Yöntem

Bu çalışma, 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde hesap verebilirlik ilkesini normatif düzenlemeler ile fiilî uygulama arasındaki açık üzerinden incelemeyi amaçlayan nitel bir araştırmadır. Çalışmanın yöntemi, hem kamu hukuku hem de kamu yönetimi disiplinlerinin kesişiminde konumlanmaktadır. Bu nedenle metodolojik yaklaşım, normatif hukuk analizini ve uygulama temelli incelemeyi birlikte içeren iki boyutlu bir çerçeveye dayandırılmıştır. Çalışmanın ilk metodolojik ayağı, normatif hukuk analizidir. Bu kapsamda, 1982 Anayasası'nın ilgili hükümleri, 5018 sayılı KMYKK'nin lafzı ve sistematığı, kanunun gerekçesi ve ikincil mevzuatın hükümleri metinsel ve sistematik yorum yöntemleriyle incelenmiştir. Ayrıca, hesap verebilirlik ilkesine ilişkin uluslararası normatif çerçeve (OECD ilkeleri, INTOSAI Lima Deklarasyonu, ISSAI 20 ve AB müktesebatı – özellikle Fasıl 32: Mali Kontrol) karşılaştırmalı bir arka plan olarak değerlendirilmiştir. Bu normatif analiz sayesinde, hesap verebilirliğin hukuki dayanakları, amaçları ve araçları ortaya konulmuş; çalışmanın “teorik ve normatif çerçeve” bölümüne metodolojik bir temel sağlanmıştır. İkinci metodolojik yaklaşım, Türkiye'deki uygulamanın incelenmesidir. Bu bağlamda, Sayıştay denetim raporları, Genel Uygunluk Bildirimleri, İç Denetim Koordinasyon Kurulu raporları, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu tutanakları ve akademik incelemeler analiz

¹³ T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 'Fasıl 32: Mali Kontrol' (T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2007) <https://www.ab.gov.tr/files/EMPB/fasil_sunumlari/fasil32.pdf> accessed 11 May 2025

edilerek değerlendirilmiştir. Bu sayede, hukuki normların sahada nasıl işlediği, hangi sorunlarla karşılaştığı ve hesap verebilirlik ilkesinin ne ölçüde içselleştirildiği ortaya konulmuştur. Çalışmanın özgün katkısı, normatif çerçeve ile pratik uygulama arasındaki ilişkiyi analitik biçimde karşılaştırmasıdır. Normatif hükümlerden hareketle öngörülen ideal hesap verebilirlik modeli, uygulamada karşılaşılan raporlar, yargı kararları ve somut vakalar ışığında test edilmiş ve “norm–uygulama açığı” sistematik biçimde analiz edilmiştir. Bu yaklaşım, yalnızca hukuk metnlerinin dogmatik yorumuna değil, yönetsel pratiklerin eleştirel değerlendirilmesine de imkân tanımaktadır. Böylece, çalışmanın hem hukuk hem de kamu yönetimi literatürüne çift yönlü katkı sağlaması hedeflenmiştir. Diğer yandan metodolojik olarak bu çalışmanın bazı sınırlılıkları bulunmaktadır. Öncelikle araştırma yalnızca Türkiye örneği ile sınırlandırılmış; karşılaştırmalı hukuk perspektifi, normatif referanslar (OECD, AB, INTOSAI belgeleri) üzerinden sınırlı ölçüde ele alınmıştır. Ayrıca, uygulama analizi resmi raporlar ve ikincil kaynaklara dayanmakta olup, birincil saha verileri kapsam dışında bırakılmıştır. Seçilen yöntem, 5018 sayılı KMYKK'de hesap verebilirlik ilkesinin yalnızca hukuki düzenlemeler düzeyinde kalmayıp, fiilen nasıl işlediğini ortaya koymayı mümkün kılmaktadır. Normatif analiz, ideal çerçeveyi belirgin kılarken; uygulama analizi, bu idealin hangi nedenlerle ve nasıl sekteye uğradığını somutlaştırmaktadır.

4. Türkiye’de Hesap Verebilirliğin Fiilî İşleyişi: 5018 Sayılı KMYKK Sonrası Uygulama Dinamikleri

Türkiye’de 5018 sayılı KMYKK’nin öngördüğü hesap verebilirlik ilkesi, uygulamada çeşitli sınamalarla karşılaşmıştır. Özellikle Sayıştay, 5018 sayılı KMYKK’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte harcama yetkilileri ve üst yöneticilerin mali sorumluluklarını daha belirgin şekilde sorulamaya başlamıştır. Kanununun 71. maddesi, kamu zararı kavramını tanımlamış ve bu zararın tazminine ilişkin esasları düzenlemiştir¹⁴. Uygulamada, Sayıştay Daireleri tarafından tespit edilen kamu zararları için sorumlular hakkında çıkartılan ilamlar, Sayıştay Temyiz Kurulu’nda temyiz edilmektedir. Örneğin, bir Sayıştay Temyiz Kurulu kararında belediye başkanının (üst yönetici sıfatıyla) bir yapım işi sözleşmesinde ha-

¹⁴ Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kanun Numarası: 5018, Kabul Tarihi: 10.12.2003, RG 24.12.2003/25326

talı süre uzatımı vermesi sonucu oluşan kamu zararından sorumlu tutulup tutulmayacağı tartışılmıştır. İlk kararda Temyiz Kurulu, belediye başkanını sorumlu saymamış; kamu zararının diğer sorumlular (ihale komisyonu gibi) üzerinden tazminine hükmetmiştir. Ancak daha sonra verilen *20.11.2019 tarih ve 46928 sayılı Temyiz Kurulu kararı*, önceki içtihattan farklı bir yaklaşım ortaya koymuş ve belediye başkanının da söz konusu kamu zararından sorumlu olduğuna karar vermiştir. Bu ikinci kararda, yüklenici firmaya hatalı süre uzatımı onayının bizzat üst yönetici tarafından verildiği, bunun sonucunda tahsil edilmesi gereken gecikme cezasının alınamaması suretiyle kamu zararına yol açıldığı tespit edilmiştir¹⁵¹⁶. Bu örnek, hesap verebilirlik ilkesinin yargısal alanda fiilen uygulandığını göstermektedir. 5018 sayılı KMYKK sonrasında Sayıştay, kamu zararı kararlarında “ihmal” olgusunu sorumluluk için yeterli görme eğilimindedir. Nitekim Temyiz Kurulu kararlarında, kast veya kişisel menfaat aranmaksızın, görevini özenle yapmayan kamu görevlisinin meydana gelen zararı ödemekle yükümlü olduğu vurgulanmaktadır. Böylece kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluğu, mali yargı içtihadıyla pekişmektedir. Harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve üst yöneticiler; kendi eylem veya ihmalleriyle kuruma külfet yükleyen sonuçlar doğarsa, Sayıştay yargısında şahsi mali sorumlulukla karşılaşabilmektedir. Bu durum, 5018 sayılı KMYKK’nin öngördüğü hesap sorumluluğu zincirinin yargı kararlarıyla teyit edildiğini ortaya koymaktadır.

Diğer yandan 5018 sayılı KMYKK’nin öngördüğü üzere her bütçe yılı sonunda Sayıştay tarafından TBMM’ye sunulan Genel Uygunluk Bildirimi (GUB), merkezi yönetim bütçesinin sonuçlarına dair en üst düzey denetim raporudur¹⁷. 2010 sonrası dönemde bu bildirimlerde hesap verebilirlik açısından önemli eksiklikler tespit etmiştir. Özellikle, 2010–2024 arasında raporlama süreçlerinde iki temel sorun öne çıkmıştır:

- Raporlama Gecikmeleri: Yasal olarak, kesin hesap kanun teklifi yıl sonundan itibaren en geç 6–7 ay içinde TBMM’ye, GUB ise onun

¹⁵ Mahalli İdareler Enstitüsü, ‘5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Belediye Başkanlarının Sorumluluğu’ (Mahalli İdareler Enstitüsü, 2024) <<https://www.mahalliidarelerderneği.org.tr/post/belediye-ba%C5%9Fkanlar%C4%B1-hakedi%C5%9F-s%C3%BCrecinde-kamu-zarar%C4%B1ndan-sorumlu-tutulabilir-mi>> accessed 12 May 2025

¹⁶ Sayıştay (Temyiz), 45111/50910, 19.01.2022

¹⁷ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (n 14)

ardından 75 gün içinde sunulmalıdır¹⁸. Uygulamada ise bu takvime tam uyulmadığı görülmektedir. Nitekim 2023 mali yılının kesin hesabı, bir sonraki yılın bütçesiyle birlikte Ekim 2024'te Plan ve Bütçe Komisyonu'nda ele alınabilmiştir¹⁹. Hesap verme döngüsünün neredeyse bir yıla yayılarak tamamlanması, denetimde gecikmeye işaret etmektedir.

• Tekrarlayan Bulgular: Sayıştay denetimlerinde ortaya çıkan bulguların bir kısmının yıllar itibariyle tekrar ettiği, kurumsal düzeltici önlemlerin yetersiz kaldığı belirtilmektedir. Bir uzman (Emekli Mülkiye Başmüfettişi) değerlendirmesinde, “*Sayıştay bulgularının yasal gereklilerinin yapılmaması sonucu yıllık raporların bilinenleri yinelemekten öteye geçemediği*” ifade edilmiş; bu durumun bazı kamu zararlarının kanıksanmasına yol açabileceği uyarısıyla altı çizilmiştir²⁰. Bu durum kurumsal öğrenme eksikliğine, hesap verebilirlik ilkesine aykırı bir şekilde hataların tekrarlanmasına ve denetimin caydırıcılık etkisinin azalmasına yol açabilir.

5018 sayılı KMYKK, dış denetimin yanı sıra idarelerin kendi bünyelerinde iç denetim sisteminin kurulmasını öngörmüştür. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), kamu idarelerinin iç denetim faaliyetlerini izleyerek her yıl “Kamu İç Denetim Genel Raporu” yayımlamaktadır. Bu raporlar, iç denetçilerin bulgularını ve tavsiyelerini konsolide ederek hesap verebilirliğe katkı sağlayan bir iç mekanizma rolünü üstlenmektedir. 2010'lardan itibaren iç denetim kapasitesinde kademeli bir artış görülmüştür. Örneğin, 2022 yılı genel raporuna göre 206 kamu idaresi İDKK'ya iç denetim faaliyet raporu sunmuş; bu idarelerde toplam 987 denetim, 295 danışmanlık ve

¹⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, ‘2024 Yılı Faaliyet Raporu’ (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2025) <https://www.sayistay.gov.tr/files/5738_Say%C4%B1%C5%9Ftay%20Ba%C5%9Fkan%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202024%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf> accessed 15 May 2025

¹⁹ Türkiye Büyük Millet Meclisi, ‘Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanak Dergisi 3’üncü Toplantı 22 Ekim 2024 Salı’ (TBMM, 2025) <https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=3317> accessed 15 May 2025

²⁰ Mahmut Esen, ‘Güncel Resmî Raporlara Göre Belediyelerimizin 2020 Yılı Faaliyetlerinin ve Mali Durumlarının Değerlendirilmesi – Mahmut Esen, E. Mülkiye Başmüfettişi’ (Alomaliye, 2021) <<https://www.alomaliye.com/2021/10/22/belediyelerin-2020-yili-faaliyetlerinin-ve-mali-durumlarinin-degerlendirilmesi/?srsltid=AfmBOorTmHghZwq9bH2mKrSDQtsYzS0-OfiNVce38TrJyeiwfxnP67qc#>>> accessed 17 May 2025

209 inceleme faaliyeti yürütülmüştür²¹. 2023 yılında kapsam daha da genişlemiş, 221 idarede gerçekleştirilen 1010 denetim, 266 danışmanlık ve 141 inceleme sonucu elde edilen bulgular rapora yansıtılmıştır²². İç denetçiler, süreç ve harcama denetimleriyle idarelerin kendi iç kontrol sistemlerini değerlendirmekte, mevzuata aykırılıklara veya riskli alanlara yönelik yöneticiye öneriler sunmaktadır. Bu yolla, idare içi hesap verme sorumluluğu güçlenmekte, sorunlar dış denetime intikal etmeden önce tespit edilip giderilebilmektedir. Nitekim İDKK raporlarında, iç denetim bulguları doğrultusunda idarelerin pek çok düzeltici adım attığı, iç kontrol süreçlerini iyileştirdiği belirtilmektedir. İç denetim raporlarının hesap verebilirliğe katkısı, bulguların ciddiyetle ele alınıp alınmadığına bağlıdır. Dolayısıyla, iç denetim mekanizması, hesap verebilirlik zincirinde tamamlayıcı bir halka işlevi görmekte; ancak bu halkanın gücü, kurum kültürüne ve yöneticilerin iradesine bağlı olarak değişkenlik gösterebilmektedir.

Diğer yandan hesap verebilirlik ilkesi, yasama denetiminin merkezinde yer almaktadır. TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu görüşmeleri incelendiğinde, milletvekillerinin hesap verme sorumluluğunu sıklıkla dile getirdiği ve bu konuda siyasi tartışmaların yaşandığı görülmektedir. Örneğin 2024 yılında TBMM Plan ve Bütçe Komisyon Başkanı, bütçe ve kesin hesap görüşmelerinin açılışında “*Katılımcı demokrasi, şeffaflık ve hesap verilebilirlik demokrasinin önemli ilkelerindedir*” diyerek tüm kamu gelir-gider tablolarının Komisyon’un önünde bulunduğunu hatırlatmıştır. Bu tip açıklamalar, yönetsel şeffaflığın altını çizmekte ve hükümetin Meclis’e hesap verme yükümlülüğünü teyit etmektedir. Muhalefet kanadı ise pratikte hesap verebilirliğin zayıfladığı eleştirisini getirebilmektedir. Plan ve Bütçe Komisyonu tutanaklarında, büyük çaplı kamu olayları sonrasında sorularına tatminkâr cevap alamadığını, hesap verebilirliğin zayıfladığını ifade eden milletvekilleri sert değerlendirmeler yapabilmektedir²³. Türkiye’de yasal çerçeve güçlü ve ilkelere vurgu

²¹ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, ‘İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2022 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu’ (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023) <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/08/2022-Yili-Kamu-Ic-Denetim-Genel-Raporu.pdf>> accessed 19 May 2025

²² T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, ‘İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2023 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu’ (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2024) <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2024/11/2023-Yili-Kamu-Ic-Denetim-Genel-Raporu-Son.pdf>> accessed 20 May 2025

²³ Türkiye Büyük Millet Meclisi (n 19)

yüksek olsa da uygulamada siyasi irade ve yönetsel pratikler bu mekanizmanın etkililiğini belirlemektedir.

Merkezi idarenin yanında yerel yönetimler, vatandaşlara en yakın kamu hizmetlerini sunmaları nedeniyle hesap verebilirlik açısından kritik kurumlar olarak öne çıkmaktadır. 5018 sayılı KMYKK'nin ilkeleri belediyeler için de geçerlidir. Nitekim her belediye, stratejik planına uygun şekilde bütçesini hazırlamak, yıllık faaliyet raporunda hem mali bilgileri hem de hizmet sonuçlarını kamuoyuna açıklamak durumundadır. Türkiye'de büyükşehir belediyelerinin bu husustaki performansı çeşitlilik arz etmektedir. İyi uygulama örneklerinden biri, belediyelerin stratejik planlarını bütçe ve faaliyet döngüsüne entegre etmesidir. Örneğin İzmir ilinde bir ilçe belediyesinin 2020 yılı denetim raporu, belediyenin stratejik planında belirlediği misyon ve vizyonun her yıl performans programı ve faaliyet raporunda yer aldığını, bu belgelerin belediyenin web sayfasında yayımlanarak kamuoyunun bilgisine sunulduğunu tespit etmiştir. Bu şeffaf uygulama sayesinde, ilgili belediyenin hedefleri ile bütçe kullanım sonuçları arasında bağ kurulabilmekte ve vatandaşlar yapılan hizmetleri stratejik öncelikler bağlamında değerlendirebilmektedir. Yine aynı denetimde dikkat çeken bir husus, belediyenin iç kontrol sistemini kurma ve riskleri yönetme konusunda eksikleri olsa da (örneğin iş akışlarının ve risk önleyici faaliyetlerin tam belirlenmemiş olması) mali bilgilerin paylaşımı konusunda belli bir standart yakalamış olmasıdır. Bu, yerel düzeyde hesap verebilirlik kültürünün oluşmaya başladığını göstermektedir. Bununla birlikte, hesap verebilirlik yalnızca rapor sunmakla sınırlı değildir. Burada önemli olan raporların doğruluk ve performans bilgisinin açıklığı yönünden tatmin edici olmasıdır. Sayıştay'ın denetimleri, bazı alanlarda uygulama ile raporlama arasında farklar olduğunu ortaya koymuştur. Aynı örnekte büyükşehir belediyesine bağlı ilçe belediyesinin 2020 denetim raporundan örnekler aşağıda sunulmuştur²⁴:

- Bütçe ve İhale Disiplini Sorunları: İlgili denetim, belediyenin stratejik plan ve performans programında öngörülmesine karşın bazı satın alma işlemlerini mevzuata uygun yapmadığını da ortaya koymuştur.

²⁴ İzmir Karabağlar Belediyesi, 'İzmir Karabağlar Belediyesi 2020 Yılı Sayıştay Denetim Raporu' (İzmir Karabağlar Belediyesi, 2021) <https://www.karabaglar.bel.tr/files/2020-yili-sayistay-denetim-raporupdf_02-09-2022_16-12-57.pdf> accessed 20 May 2025

Örneğin belediyenin büyük tutarlı elektrik enerjisi alımlarını ihale yapmaksızın doğrudan temin yoluyla gerçekleştirdiği saptanmıştır. Bu bulgu, kamu kaynaklarının verimli kullanımı ve rekabet ilkesine aykırı bir duruma işaret etmektedir. Ayrıca denetimde, belediye harcamalarının bütçe hesaplarında doğru gösterilmediği, yapım aşamasındaki projelere ait bakım-onarım giderlerinin yanlış hesaplara kaydedildiği gibi muhasebe hataları da bulunmuştur. Bu tür hatalar, faaliyet raporlarında sunulan mali bilgilerin güvenilirliğini zedelemekte, hesap verebilirliği olumsuz etkilemektedir.

• İdari ve Düzenleyici Eksiklikler: İlgili sayıştay raporları, hesap verebilirlik zafiyetlerinin sadece finansal konularla sınırlı kalmadığını, idari uygulamalarda da görüldüğünü göstermektedir. Örneğin aynı belediyede, ruhsatsız işyerlerinin faaliyette olduğu, belediyenin bazı işletmelere yasal zorunlu cezai işlemleri süresinde uygulamadığı tespit edilmiştir. İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı olmaksızın faaliyetlerini sürdüren işletmelere göz yumulması, kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun ihlaline örnek teşkil etmektedir. Ayrıca belediyenin şirketlerle mali ilişkilerinde usulsüzlükler (örneğin belediye şirketine taahhüt edilen sermayenin mali tablolarında izlenmemesi) raporda yer almıştır. Bu bulgular, belediyenin hem düzenleyici rolünde hem de icracı rolünde aksayan yönler olduğunu ortaya koymaktadır.

Yukarıdaki örnek, yerel yönetim düzeyinde bazı hususlarda hesap verebilirlik ilkesinin kâğıt üstünde kalabildiğini, pratikte uygulama açıkları bulunabileceğini göstermektedir. Stratejik plan hazırlanması ve faaliyet raporu sunulması gibi süreçler çoğu belediye tarafından yerine getirilse de içerik doğruluğu ve kamu yararı açısından anlamlılığı ancak etkili bir denetime tabi olduğunda ortaya çıkmaktadır. İyi örneklerin (faaliyetlerini düzenli raporlayan ve Sayıştay bulgularını hızla düzeltten belediyeler) yaygınlaştırılması; zayıf örneklerin ise kapasite geliştirme ve gerektiğinde müeyyidelerle iyileştirilmesi gerekmektedir. Aksi halde, yerel düzeydeki hesap verebilirlik boşluğu, kamu kaynaklarının kötüye kullanılmasına ve vatandaş güveninin sarsılmasına yol açabilir.

5. Normatif Tasarım–Fıilî Uygulama Açığı: Hesap Verebilirlik İlkesi Üzerine Bir Değerlendirme

5018 sayılı KMYKK ile getirilen hesap verebilirlik ilkeleri ve mekanizmaları, kâğıt üzerinde uluslararası standartlara büyük ölçüde uyumlu güçlü bir çerçeve sunmaktadır. Ancak uygulamada bazı açıklar söz

konusu olabilmektedir. Bu hususta Kanun'un kapsamı ve yaptırımları bağlamında da uygulamada aksaklıklar yaşanabilmektedir. Kanun, hesap verme sorumluluğunu genel ilke olarak belirtmiş (Madde 8) ve yöneticilere raporlama yükümlülükleri getirmişse de, bu yükümlülükler uyulmaması halinde yaptırım mekanizmaları net değildir. Örneğin, faaliyet raporunu süresinde hazırlamayan veya eksik/hatalı hazırlayan idareler için caydırıcı bir yaptırım öngörülmemiştir. Yine, stratejik plan ve performans programlarının sadece biçimsel düzeyde kalması halinde hukuken ne tür sonuçlar doğacağı belirsizdir. Bu tür belirsizlikler, normun uygulamada tam etkili olmamasına yol açmaktadır.

Norm-uygulama açığının ilk boyutu iç denetim sisteminin kamu idarelerinin tamamında istenilen düzeyde kurulamamasıdır. Kanun, her idarede iç denetçi öngörmekteyse de, özellikle küçük ölçekli idarelerde yeterli iç denetçi istihdam edilmediği veya iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı bir gerçektir. Sayıştay raporları da belediyeler dahil birçok idarede iç denetimin ya hiç yapılmadığını ya da etkisiz kaldığını vurgulamıştır²⁵. Bu durum, kâğıt üzerindeki düzenlemenin sahaya yansımadağı önemli bir kurumsal eksikliklerdir.

Kurumsal kapasite sınırlılıkları da hukuki normların hayata geçirilmesini engelleyebilmektedir. Örneğin, Sayıştay'ın denetim kapasitesi mevzuatın tanımlamış olduğu kapsamı denetlemede yetersiz kalırsa, hesap verebilirlik zinciri keskin şekilde zayıflayabilir. Nitekim 5018 sayılı KMYKK gereği tüm kamu idareleri denetime tabi olsa da, fiilen Sayıştay her yıl tüm belediyeleri ve kamu idarelerini denetleyememektedir. 2021 yılı verilerine göre, Türkiye'deki belediyelerin yalnızca yaklaşık %11'i ilgili yıl Sayıştay tarafından denetlenebilmiş, geri kalan çoğunluk ilgili yıl programının dışında kalmıştır²⁶. Bu, kaynak ve insan gücü eksikliği nedeniyle kanunun öngördüğü denetim kapsamının gerçekte daraldığını göstermektedir.

²⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı, '2021 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu' (T.C. Sayıştay Başkanlığı 2022) <<https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/xkQd8zRQIA-2021-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme-raporu>> accessed 21 May 2025

²⁶ Mahmut Esen, 'Güncel Resmi Raporlara Göre Belediyelerimizin 2021 Yılı Faaliyetlerinin ve Mali Durumlarının Değerlendirilmesi – Mahmut ESEN, E. Mülkiye Başmüfettişi' (Alomaliye, 2023) <<https://www.alomaliye.com/2023/06/06/belediyelerin-2021-yili-faaliyetlerinin-ve-mali-durumlarinin-degerlendirilmesi/?srsltid=AfmBOorXVS7qHwZP-vANdDiBvSY4sUdftntTxPHzyGcJgnFUVib43a7>> accessed 21 May 2025

Hesap verebilirlik ilkesinin uygulamada istenen düzeyde gerçekleşmemesinde idarenin iç dinamikleri ve bürokratik kültür de önemli rol oynamaktadır. Kurumsal kapasite yetersizlikleri, yönetim süreçlerindeki koordinasyon sorunları ve kamu personeli kültürüne ilişkin faktörler, norm–uygulama açığını derinleştiren idari-bürokratik nedenlerdir. Öncelikle, pek çok kamu idaresinde insan kaynağı ve teknik kapasite eksiklikleri nedeniyle 5018 sayılı KMYKK'nin öngördüğü araçlar etkin kullanılamamaktadır. Stratejik plan hazırlama, performans programı oluşturma, faaliyet raporu yazma ve iç kontrol sistemini işletme gibi gereklilikler, özellikle sınırlı personel ve uzmanlığa sahip kurumlarda sadece rutin birer evrak olarak kalabilmektedir. Örneğin, küçük belediyelerde veya bazı taşra teşkilatlarında stratejik planlar danışmanlar veya şirketler eliyle hazırlanıp raflara kaldırılabilir; performans göstergeleri somut izlenelere dönüşmemektedir. Bu kurumlarda eğitim ve uzman personel eksikliği, hesap verebilirlik süreçlerinin içselleştirilmesini engellemektedir. Dolayısıyla, normatif olarak öngörülen mekanizmalar, bürokrasinin kurumsal kapasite sorunu nedeniyle beklenen etkiyi gösteremeyebilir.

İdari açıdan bir diğer kritik neden, kamu personeli rejimi ve bürokratik kültürün hesap verebilirlik ilkesine tam uyumlu olmamasıdır. Türkiye’de geleneksel bürokratik kültür, çoğu zaman hesap verebilirlikten ziyade hiyerarşik uyuma ve riskten kaçınmaya odaklıdır. Karar alma süreçlerinde inisiyatif alan bürokratlar, olası bir başarısızlık durumunda hesap verme korkusuyla çekingen davranabilmektedir. Bu durum bazen karar almada yavaşlık veya işlem yapmamayı tercih etme şeklinde tezahür etmektedir. Bu kapsamda hesap verebilirlik mekanizmaları, doğru anlaşılmadığında bürokraside sorumluluktan kaçınma eğilimini de tetikleyebilir. Bu durum “*risk almazsam hesap vermem gerekmez*” düşüncesini egemen kılabilir. Bu kültürel durum, yönetimde yenilikçiliği ve etkinliği düşürürken, hesap verebilirlik sisteminin ruhuna aykırıdır. Çünkü hesap verebilirlik aslen performans odaklı çalışmayı, sonuçları sahiplenmeyi teşvik etmelidir. Ayrıca kamu personel sisteminde liyakat ve başarı ölçütlerinin ikinci planda kalıp, atama ve terfilerde siyasi veya kişisel yakınlığın rol oynaması da hesap verebilirlik kültürünü zayıflatmaktadır. Eğer bir yönetici yaptığı işin kalitesinden ziyade siyasi desteğe dayanarak görevde kalacağını düşünürse, hesap verme motivasyonu azalacaktır. Performans değerlendirme sisteminin zayıflığı ve ödül-ceza mekanizmalarının belirsizliği de bürokraside hesap verebilirlik açığını beslemektedir. Çoğu kurumda yöneticilerin başarısını ölçen somut kriterler bulunmadığı gibi, başarısızlık durumunda müeyyide de nadiren

uygulanmaktadır. Bu durum, idarecilerin kanunen yapmaları gereken bazı hesap verme yükümlülüklerini (örneğin performans hedeflerine ulaşma, belirli tasarruf tedbirlerini hayata geçirme) yerine getirmesinde sınırlılıklara yol açabilir. Özetle, bürokrasi içinde hesap verme sorumluluğunu içselleştiren bir yönetim kültürünün henüz tam oturmamış olması, norm ile uygulama arasındaki mesafenin idari nedenidir.

Hesap verebilirlik mekanizmasının işleyişini ve normatif ilkelerin hayata geçmesini belirleyen en önemli faktörlerden biri de siyasal irade ve genel olarak siyasi sistemin tutumudur. Burada hem iktidarın hesap verebilirliğe yaklaşımı, hem de muhalefetin ve genel siyasi kültürün etkisi söz konusu olabilmektedir. İlgili durumdan bürokratlar da etkilenebilmektedir. Bu kapsamda büyük hatalar veya yolsuzluk iddiaları karşısında bürokratların istifa etmesi nadiren görülür. Atanmış üst düzey yöneticilerin hesap verebilirliği konusunda da siyasal etki hissedilmektedir. Siyasal sadakat ve patronaj ilişkileri, kamuda liyakati zedelediği gibi hesap verebilirlikten sapmalara da yol açabilir.

Diğer yandan toplumsal talep ve kültürel değerler, kamu idaresinin hesap verme davranışını şekillendirmektedir. Türkiye’de toplumsal ve kültürel nedenler de norm–uygulama açığında pay sahibidir. İlk olarak, Türkiye’de genel kamuoyunun hesap sorma konusundaki duyarlılığı ve bilinç düzeyi istenen seviyede değildir. İdeal bir toplumda vatandaşlar, yöneticilerden performans ve açıklama talep ederek hesap verebilirliği işler hale getirmektedir. Ancak uzun yılların getirdiği devlet–vatandaş ilişkisinde, yurttaşların pek çoğu kamu harcamaları veya idari kararlar konusunda hesap sorma hakkını etkin kullanmamaktadır. Bunun çeşitli sebepleri vardır. Eğitim düzeyi veya “nasıl olsa bir şey değişmez” yönündeki kanıksamışlık toplumsal talebi zayıflatmaktadır. Örneğin, her vatandaşın kullanabileceği bilgi edinme hakkı mekanizması sınırlı kullanılmakta; kullananların da çoğu zaman tatmin edici yanıt alamadığına dair geri bildirimler bulunmaktadır. Nihai olarak toplum nezdinde yönetime karşı hesap sorma kültürü güçlenememiş, daha ziyade seçimden seçime sınırlı kalmıştır.

Kültürel açıdan bakıldığında, otoriteye karşı geleneksel yaklaşım ve değerler hesap verebilirlik açığına etkide bulunur. Türk kültüründe devlet otoritesine saygı yüksek olmakla birlikte, bu bazen sorgulamadan kabullenme sonucunu doğurabilmektedir. “Devlet baba” anlayışıyla yetmişmiş nesiller, yöneticilerin hesap vermesini talep etmeyi bir nevi itaatsizlik veya saygısızlık olarak görebilmektedir. Oysa çağdaş demokratik

kültürde, kamu görevlilerinin hesap vermesi vatandaşın temel hakkı ve yöneticinin görevi gereğidir. Bu anlayışın toplumda tam yerleşmemiş olması, hesap verme taleplerinin yetersiz kalmasına yol açmaktadır. Ayrıca, geleneksel toplumsal yapılarda kişisel güvene dayalı ilişkiler (hemşehricilik, akrabalık, patrimonial bağlar) kamusal alanda da etkisini gösterebilmektedir. İnsanlar, tanıdıkları veya destekledikleri kişilere hesap sormaya gönülsüz olabilmektedir.

Görüldüğü üzere norm–uygulama açığının çok boyutlu nedenleri söz konusudur ve bu açığı kapatmaya yönelik çözümlerin de kapsamlı ve sistematik olması gerekmektedir. Bu kapsamda hukuki, kurumsal, idari, siyasi ve toplumsal düzeyde eş zamanlı adımlar atılmalıdır. Aşağıda, tespit edilen sorun alanlarına paralel şekilde yapılandırılmış çözüm önerileri sunulmuştur. Bu öneriler, hem mevcut yasal/kurumsal çerçevenin iyileştirilmesini hem de uygulamada zihniyet dönüşümünü yöneliktir.

İlk olarak, hesap verebilirlik normlarının uygulanabilirliğini artırmak için hukuki çerçevede gerekli reformlar yapılmalıdır. 5018 sayılı KMYKK'nin uygulamada ortaya çıkan eksiklerini gidermeye yönelik yasal değişiklikler ve ikincil düzenlemeler gündeme alınmalıdır. Bu kapsamda ikincil mevzuat boşlukları tespit edilip doldurulabilir. Faaliyet raporlarının standart içeriği ve performans bilgilerinin doğrulanması için yönetmelik veya tebliğ düzeyinde ayrıntılı kurallar getirilebilir. Ayrıca, yaptırım mekanizmalarını güçlendirecek yasal düzenlemeler gündeme alınmalıdır. Mevcut durumda hesap verme yükümlülüklerine uyulmaması halinde yaptırımlar belirsiz olduğundan, caydırıcılığın sağlanması için bazı müeyyideler getirilebilir. Örneğin, zamanında faaliyet raporu sunmayan ya da denetim bulgularını düzeltmeyen kamu yöneticilerine idari yaptırımlar (uyarı, kınama, geçici durdurma gibi) verilebileceğine dair hükümler eklenebilir. Burada amaç cezalandırmaktan ziyade, hukuki düzenlemelerin bağlayıcılığını pekiştirmek olmalıdır.

Hukuki reformlar kapsamında, hesap verebilirlik alanında uluslararası iyi uygulamalara uyum da devam ettirilmelidir. 5018 sayılı KMYKK'nin AB müktesebatına uyum çerçevesinde hasıl olduğu hatırlandığında, aradan geçen yıllarda AB ve OECD standartlarında ortaya çıkan yeni yaklaşımlar takip edilmelidir. AB'nin Mali Kontrol faslında önem verdiği PIFC (Kamu İç Mali Kontrol) konsepti kapsamında düzenli raporlama ve değerlendirme sistemleri güçlendirilmelidir. AB ilerleme raporlarında belirtilen eksikler (parlamentar denetimin zayıflığı, düzen-

leyici kurumların bağımsızlığı, vs.) göz önüne alınarak gerekli yasal adımlar atılmalıdır.

Hesap verebilirlik açığını kapatmak için denetim ve gözetim mekanizmalarının fiilen güçlendirilmesi kritik önemdedir. Öncelikle, Sayıştay'ın kurumsal kapasitesi maksimum düzeye çıkarılmalıdır. Dış denetimin merkezi kurumu olan Sayıştay, 5018 sayılı KMYKK'nin adeta belkemiğidir; bu kurumun etkin çalışması hesap verme sorumluluğunun işletilmesinde belirleyicidir. Bu amaçla, Sayıştay'a yeterli bütçe ve insan kaynağı sağlanmalıdır. Denetçi sayıları, denetlenen kurum sayısı ile orantılı şekilde artırılarak, her kamu idaresinin makul aralıklarla denetlenmesi tesis edilmelidir. İç denetim mekanizmasının işlerliği de artırılmalıdır. Her ne kadar mevzuat iç denetimi zorunlu kılsa da, fiiliyatta bunun etkinliğini artırma adına Hazine ve Maliye Bakanlığı koordinasyonunda ek tedbirler alınmalıdır.

Yargısal denetim ve yaptırım boyutunun güçlendirilmesi de hesap verebilirlik açısından önemlidir. Sayıştay'ın tespit ettiği kamu zararlarının tahsili ve sorumluların yargılanması süreçleri hızlandırılmalıdır. İdare hukuku ve ceza hukuku mekanizmaları, kamuda yolsuzluk veya suistimal söz konusu olduğunda ivedi şekilde işletilmeli, cezasızlık algısı oluşması engellenmelidir. Özellikle yolsuzlukla mücadele kurumları (örneğin MASAK veya Teftiş Kurulları) ile savcılıkların koordinasyonu artırılarak, denetim raporlarının hukuki yaptırıma dönüşme oranı yükseltilmelidir. Aksi halde, hesap verebilirlik ilkesinin ihlali durumunda yaptırım gelmeyeceği inancı yerleşir ki bu norm-uygulama uçurumunu derinleştiren bir faktördür. Buna karşılık güçlü bir denetim ekosistemi, hesap verebilirlik normunun sahada hayat bulması için en önemli araçtır.

Hukuki ve yapısal önlemlerin yanı sıra, kamu yönetiminde kültürel bir değişim sağlanması norm-uygulama açığını kapatmada belirleyici olacaktır. Kanunları uygulayacak olan insan unsuru olduğu için, zihniyet dönüşümü olmadan kâğıt üzerindeki en iyi düzenlemeler bile sınırlı etki oluşturabilir. Bu kapsamda öneriler, kamu personelinin eğitimi, motivasyonu ve etik değerlerinin geliştirilmesine odaklanmaktadır. Öncelikle, hesap verebilirlik ve etik konusunda sürekli eğitim programları devreye alınmalıdır. Bu eğitimler kariyer basamaklarında da bir kriter haline getirilebilir. Örneğin, yönetici kadrolarına terfi edecek personele zorunlu olarak "hesap verebilirlik temalı" tez/dönem projesi-lisansüstü eğitim şartı uygulanabilir.

Diğer yandan liyakat ve performans odaklı insan kaynakları politikaları tesis edilmelidir. Kamu personel rejiminde terfi ve atamalarda objektif performans göstergeleri kullanılmalı, hesap verebilir davranış sergileyen, şeffaf yöneticilik yapan kişiler ödüllendirilmelidir. Somut olarak, kurumlarda başarılı faaliyet raporları hazırlayan, denetimlerde olumlu geri bildirim alan birimlere kurumsal başarı ödülleri verilebilir. Performansın ölçülmesi ve takibi noktasında dijital performans izleme sistemleri tesis edilip, belirlenen göstergeler yıllık olarak puanlanabilir.

Yönetim kültüründe açıklığın teşvik edilmesi de önemli bir adımdır. Kurum kültürü, genellikle üst yönetimin tavrıyla şekillenmektedir. Bu nedenle üst düzey bürokratlar, astlarına hesap verebilirlik konusunda örnek olmalıdır. İyi uygulamaların yayılması için kurumlar arası karşılaştırmalar ve rekabet ortamı oluşturulabilir. Örneğin, her yıl Sayıştay veya diğer denetim mercileri tarafından “en şeffaf bakanlık”, “en hesap verebilir belediye” gibi takdir edici ve iyi uygulamaları etiketleyici raporlar açıklanabilir. Bu tür moral teşvikler, kurumları hesap verebilirlik kriterlerinde ilerleme kaydetmeye sevk edecektir.

Karar alma süreçlerine katılım ve iç iletişim de geliştirilmelidir. Bir kurum içinde alt kademe çalışanların da sesini duyurabildiği, öneri getirebildiği oluşturulursa, hataların erken fark edilmesi ve hesap verme bilincinin tabana yayılması mümkün olacaktır. Bu amaçla, kurum içi geri bildirim mekanizmaları (örneğin anonim öneri sistemleri, iç anketler) kurulabilir. Çalışanlar, iş süreçlerindeki aksaklıkları veya iyileştirme önerilerini üst yönetime iletme imkanına sahip olmalıdır. Böyle mekanizmalar kurumsal körlüğü önleyerek hesap verebilirliği artırabilir.

“Suçlama kültürü” yerine “öğrenme kültürü” benimsenmelidir. Kamu yönetiminde hatalar kaçınılmazdır. Önemli olan bunların tekrarı engellenmesi ve sistemin öğrenmesi/ders almasıdır. Eğer hesap verebilirlik sadece suçlu arama ve cezalandırma olarak anlaşılırsa, bürokratlar hata yapmaktan korkup ya risk almamaya ya da hataları örtbas etmeye yönelebilir. Bunun yerine, yöneticilere belirli ölçüde hata toleransı tanıyan ancak aynı hatanın tekrarı halinde hesap soran bir yaklaşım geliştirilmeli; ilk hatada eğitim ve rehberlik, tekrarında ise müeyyide uygulanmalıdır. Bu denge, hesap verebilirlik ile proaktif yönetim arasında sağlıklı bir ilişki kuracaktır. Etik değerlerin de kurumsallaştırılması gereklidir. Etik ihlaller ile hesap verebilirlik eksikliği genelde iç içedir. Bu nedenle hediye alma yasağı, çıkar çatışması beyanı gibi etik kuralların sıkı uygulanması, yöneticilerin kamu kaynaklarını kullanımında daha

dikkatli ve hesap vermeye hazır olmalarını sağlayacaktır. Diğer yandan şeffaflığın artırılması ve bilgiye erişimin kolaylaştırılması, toplumun hesap sorma rolünü güçlendirecektir. 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun etkin uygulanması sağlanmalı, gereksiz istisnalar kaldırılmalıdır. Kamu kurumları, vatandaşların bilgi edinme başvurularına süresi içinde ve tatmin edici yanıt verme konusunda eğitilmeli, gerekiyorsa bu konuda performans kriterleri konulmalıdır.

Dijital medya ve sosyal medya da birer hesap verebilirlik platformu olarak değerlendirilmelidir. Günümüzde X ve Instagram gibi mecralar üzerinden vatandaşlar doğrudan sorular sorup çeşitli kampanyalar yürütebilmektedir. Kamu kurumları bu mecralarda aktif olmalı, kamuoyundan gelen eleştiri ve sorulara cevap vermelidir. Sosyal medyada gündeme gelen hesap verebilirlik konularını ciddiye alıp inceleyen ve açıklık getiren bir kamu yönetimi imajı oluşturulmalıdır. Bu amaçla, her kurumun bir dijital iletişim ve hesap verebilirlik stratejisi olmalıdır.

Türkiye'de hesap verebilirlik konusunda normatif çerçeve ile uygulama pratikleri arasındaki boşluk birden çok faktöre dayanmaktadır. Hukuki altyapı büyük ölçüde güçlü olmakla birlikte, kurumsal, idari, siyasal ve toplumsal engeller bu altyapının tam işlerlik kazanmasını önlemektedir. Bu sorunların çözümü, tek seferlik bir düzenleme ile değil; çok boyutlu ve sürdürülebilir bir reform süreci ile mümkündür. Sonuç bölümünde, norm-uygulama açığını kapatmaya yönelik genel bir yol haritası sunulacak olursa:

- Kısa vadede, yasal ve kurumsal düzenlemeler ön plana çıkarılmalıdır. 5018 sayılı KMYKK'nin uygulanmasını güçlendirecek yönetmeliklerin çıkarılması ve Sayıştay'ın kapasitesini artıracak bütçe-kadro tahsislerinin yapılması gibi somut adımlar hızlıca atılabilir. Aynı şekilde, bilgi edinme mekanizmasının etkin işlemesi için gereken idari tedbirler ivedi şekilde alınabilir. Bu adımlar, sistemin açık şekilde görülen aksaklıklarına ilk müdahaleyi sağlayacaktır.

- Orta vadede, idari kapasitenin geliştirilmesi ve kültürel dönüşüm adımları önem kazanacaktır. Kamu personeline yönelik etkili eğitim seferberliği, performans ve etik odaklı yönetim reformları, iç denetim ve iç kontrolün güçlendirilmesi orta vadede etkisini gösterecektir. Bu süreçte, kurumların birbirinden öğrenmesi, iyi örneklerin teşvik edilmesi, teknoloji destekli yeniliklerin (dijital denetim, e-raporlama gibi) devreye girmesi sağlanmalıdır.

• Uzun vadede ise, esas belirleyici olacak unsur toplumsal kültürün dönüşümüdür. Hesap verebilirlik talep eden, yönetime katılımcı ve eleştirel yaklaşan bir toplum yapısı oluştukça, en üst düzeydeki yöneticiden en alt memura kadar herkes kendini bu kültüre uyarlamak zorunda kalacaktır. Uzun vadede eğitim sisteminden başlayarak şeffaflık, sorumluluk ve vatandaşlık bilinci aşılmalı; medya ve sivil toplum ile sürekli gelişen, kendi kendini besleyen bir denetim ekosistemi oluşturulmalıdır. Bu noktada, demokrasi kültürünün yerleşmesi ile hesap verebilirlik kültürünün özdeş olduğu unutulmamalıdır. Hesap verebilirlik açığının tamamen kapanması, ancak demokratik bütünlüşmeyle mümkün olacaktır.

Nihai olarak hesap verebilirlik normu ile uygulaması arasındaki farkı kapatmak, bir tercih değil zorunluluktur. Yol haritası ise kararlı bir siyasi irade, donanımlı bir bürokrasi ve duyarlı bir toplum bileşenlerini gerektirmektedir. Bu bileşenlerin uyum içinde harekete geçmesi durumunda norm ve uygulama arasındaki mesafe kapanacak; hesap verebilirlik ilkesi kâğıt üzerinde kalan bir ideal değil, günlük yönetim pratiğinin vazgeçilmez bir parçası haline gelecektir.

Sonuç

Hesap verebilirlik ilkesi, çağdaş kamu mali yönetiminde hem teknik bir kavram, hem de demokratik hukuk devletinin temel taşıdır. Çalışmada ele alındığı üzere, 5018 sayılı KMYKK, Türkiye’de bu ilkeyi kurumsal düzeyde en açık ve kapsamlı biçimde düzenleyen mevzuat olmuştur. Kanunun amaç maddesinde hesap verebilirliğe yapılan doğrudan vurgu, yalnızca mali disiplinin değil, şeffaflık, performans ve sorumluluk kültürünün de vurgulandığını göstermektedir. Normatif açıdan bakıldığında, Anayasa hükümleri ve 5018 sayılı KMYKK’nin detaylı hükümleri, uluslararası standartlarla büyük ölçüde uyumlu güçlü bir altyapı sunmaktadır. Ancak uygulamada karşılaşılan sorunlar, bu normatif çerçevenin her zaman aynı derecede işlerlik kazanmadığını göstermektedir. Dolayısıyla, çalışmanın bütününde ulaşılan temel bulgu, hukuki çerçevenin yeterliliği ile fiili uygulamadaki zayıflıklar arasındaki mesafenin, Türkiye’de hesap verebilirlik ilkesinin kritik bir açmazı olduğudur.

Öncelikle normatif düzeye bakıldığında, 5018 sayılı KMYKK’nin 8. maddesinde açıkça tanımlanan hesap verme sorumluluğu, bakanlardan en alt düzey harcama yetkilisine kadar yayılan geniş bir sorumluluk zinciri öngörmektedir. Stratejik planlar, performans programları, faaliyet raporları ve iç-dış denetim mekanizmalarıyla desteklenen bu zincir, mali

yönetimin bütün aşamalarında şeffaflığı ve hesap verebilirliği kurumsal-laştırmayı hedeflemiştir. Kanun ayrıca, Sayıştay denetimlerini genişleterek yasama organına ve kamuoyuna bilgi akışını güçlendirmiş, performans esaslı bütçelemeyi esas alarak kaynak kullanımı ile çıktıların eşleştirilmesini mümkün kılmıştır. Böylece, klasik anlamda yalnızca harcamaların yasal uygunluğunu değil, kamu hizmetlerinin etkinliğini de denetleyen bir paradigma benimsenmiştir. Bu açıdan bakıldığında, 5018 sayılı KMYKK'nin hukuki mimarisi, AB ve OECD standartlarıyla karşılaştırıldığında kayda değer bir uyum düzeyine sahiptir.

Bununla birlikte, Türkiye deneyimi göstermektedir ki hesap verebilirlik ilkesi normatif çerçevenin gücüne rağmen uygulamada çeşitli sınırlılıkları karşılaşmaktadır. Sayıştay kararları, kamu zararının doğrudan ya da ihmal yoluyla sorumlulara yükletilmesi noktasında önemli içtihatlar geliştirmiştir. Özellikle 2019 tarihli Temyiz Kurulu kararında belediye başkanının şahsi sorumluluğunun tespit edilmesi, hesap verebilirlik anlayışının yargısal boyutunun somutlaşması açısından dikkat çekicidir. Ancak bu tür örnekler, hesap verebilirliğin ancak bireysel olaylar ve yargı süreçleri bağlamında işler hale gelebildiğini, osistem düzeyinde süreklilik arz eden yapısal zafiyetlerin varlığını da gözler önüne sermektedir. Raporlama gecikmeleri, Sayıştay bulgularının tekrar etmesi, iç denetim mekanizmalarının bazı idarelerde kâğıt üzerinde kalması gibi sorunlar, hukuken öngörülmüş mekanizmaların sahada eksik işlediğini göstermektedir. Bu durum, norm-uygulama açığının en tipik göstergelerindedir.

Norm-uygulama açığının nedenleri incelendiğinde, hukuki, kurumsal, idari, siyasi ve toplumsal faktörlerin bir arada rol oynadığı görülmektedir. Hukuki düzeyde en çok dikkat çeken husus, yaptırım eksiklikleridir. Kurumsal düzeyde, Sayıştay'ın kapasite sınırları, tüm kamu idarelerini düzenli aralıklarla denetlemeye yetmemekte; bu da denetimin kapsamını daraltmaktadır. İdari boyutta, bürokratik kültürün hesap verebilirlikten ziyade hiyerarşik uyum ve riskten kaçınmaya yönelmesi, mekanizmaların ruhuna aykırı bir uygulama pratiği doğurmaktadır. Siyasal sadakat ilişkilerinin liyakatin önüne geçmesi, hesap verme kültürünü zayıflatmakta; toplumsal düzeyde vatandaşların hesap sorma konusundaki motivasyon yetersizliği, yöneticiler üzerindeki toplumsal baskıyı azaltmaktadır. Dolayısıyla, 5018 sayılı KMYKK'nin getirdiği güçlü normatif çerçevenin uygulamada aksayabilmesi, çok boyutlu bir etkenler dizisinin sonucudur.

Çözüm önerileri ışığında değerlendirildiğinde, çalışmanın ulaştığı temel sonuç hesap verebilirlik ilkesinin tam anlamıyla işlerlik kazanmasının, yalnızca hukuki reformlarla değil, kurumsal kapasite geliştirmesi, bürokratik kültür değişimi, siyasal irade ve toplumsal taleple mümkün olacaktır. Hukuki alanda, faaliyet raporlarının standardizasyonu, performans bilgilerinin doğrulanması ve raporlama yükümlülüklerine uyulmaması halinde müeyyidelerin açıkça düzenlenmesi gerekmektedir. Kurumsal kapasite açısından, Sayıştay'ın bütçe ve insan kaynağı artırılmalı, risk bazlı ve teknoloji destekli denetim yöntemleri yaygınlaştırılmalıdır. İç denetim mekanizmaları güçlendirilmeli, küçük ölçekli idarelerde dahi işlevsel hale getirilmelidir. İdari ve bürokratik kültür boyutunda, kamu personeline yönelik sürekli eğitimler, liyakat esaslı atama ve terfiler ile performans değerlendirme sistemleri hayata geçirilmelidir. Siyasal irade bakımından, hesap verebilirliğin tüm aktörlerce sahiplenildiği bir yönetim kültürü oluşturulması gerekli ve önemlidir. Toplumsal düzeyde ise vatandaşların bilgi edinme hakkını etkin kullanmaları, açık veri ve dijital şeffaflık platformları aracılığıyla kamu yönetimini denetlemeleri teşvik edilmelidir.

Bütün bu değerlendirmeler ışığında 5018 sayılı KMYKK, Türkiye'de hesap verebilirlik açısından güçlü bir normatif temel oluşturmuştur. Ancak bu temelin uygulamada somut sonuçlara dönüşmesi, kararlı ve bütüncül çabalar gerektirmektedir. Hesap verebilirlik, yönetim ahlakının, demokrasi kültürünün ve toplumsal bilincin ayrılmaz bir parçası haline geldiğinde gerçek anlamını bulacaktır. Bu bağlamda, geleceğe dönük perspektifte en kritik sorumluluk, norm–uygulama açığını kapatacak adımları kararlılıkla atmaktır. Kısa vadede hukuki ve kurumsal düzenlemeler, orta vadede idari kapasite geliştirmeleri ve uzun vadede toplumsal kültür dönüşümü ile hesap verebilirlik, kâğıt üzerindeki bir ideal olmaktan çıkıp günlük yönetim pratiğinin temel referansı haline gelecektir. Çalışmanın nihai katkısı, hesap verebilirlik ilkesini salt bir normatif referans olmanın ötesinde, demokratik hukuk devletinin meşruiyeti ve işleyişinin vazgeçilmez bir dayanağı olarak konumlandırmaktır.

KAYNAKÇA

Akyel R and Baş H, 'Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu' (2010) 158 Maliye Dergisi 374-387

Bakkal H and Kasımoğlu A, 'Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi' (2015) 52(599) Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi 37-51

Esen M, Güncel Resmi Raporlara Göre Belediyelerimizin 2020 Yılı Faaliyetlerinin ve Mali Durumlarının Değerlendirilmesi – Mahmut Esen, E. Mülkiye Başmüfettişi (2021) <<https://www.alomaliye.com/2021/10/22/belediyelerin-2020-yili-faaliyetlerinin-ve-mali-durumlarinin-degerlendirilmesi/?srsltid=AfmBOorTmHghZwq9bH2mKrSDQtsYzS0-OfiNVCe38TrJyeiwfxnP67qc#>> accessed 17 May 2025

Esen M, Güncel Resmi Raporlara Göre Belediyelerimizin 2021 Yılı Faaliyetlerinin ve Mali Durumlarının Değerlendirilmesi – Mahmut Esen, E. Mülkiye Başmüfettişi (2023) <<https://www.alomaliye.com/2023/06/06/belediyelerin-2021-yili-faaliyetlerinin-ve-mali-durumlarinin-degerlendirilmesi/?srsltid=AfmBOorXVS7qHwZP-vANdDiBvSY4sUdItntTnxPHzyGcjgnFUVib43a7>> accessed 21 May 2025

INTOSAI PSC, Principles of Transparency and Accountability – Principles (2009) <<https://www.psc-intosai.org/wp-content/uploads/2022/05/ISSAI-20-Exposure-draft.pdf>> accessed 09 May 2025

INTOSAI PSC, The Key Provisions of the Present Text of ISSAI The Lima Declaration (1977) <https://www.psc-intosai.org/wp-content/uploads/2022/05/Appendix-1-to-the-theme-paper-_updated-14-July-2009_.pdf> accessed 08 May 2025

İzmir Karabağlar Belediyesi, İzmir Karabağlar Belediyesi 2020 Yılı Sayıştay Denetim Raporu (2021) <https://www.karabağlar.bel.tr/files/2020-yili-sayistay-denetim-raporupdf_02-09-2022_16-12-57.pdf> accessed 20 May 2025

Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kanun Numarası: 5018, Kabul Tarihi: 10.12.2003, RG 24.12.2003/25326

Kırılmaz M and Atak F, 'Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları' (2015) 2(3) Ombudsman Akademik Dergisi 189-217

Mahalli İdareler Enstitüsü, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Belediye Başkanlarının Sorumluluğu (2024) <<https://www.mahalliidarelerdernegi.org.tr/post/belediye-ba%C5%9Fkanlar%C4%B1-hakedi%C5%9F-s%C3%BCrecinde-kamuzarar%C4%B1ndan-sorumlu-tutulabilir-mi>> accessed 12 May 2025

OECD, Accountability and Democratic Governance: Orientations and Principles for Development (OECD 2014) <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2014/09/accountability-and-democratic-governance_g1g220a4/9789264183636-en.pdf> accessed 03 April 2025

Sayıştay (Temyiz), 45111/50910, 19.01.2022

T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, Fasıl 32: Mali Kontrol (2007) <https://www.ab.gov.tr/files/EMPB/fasil_sunumlari/fasil32.pdf> accessed 11 May 2025

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003) <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/I-1-5018-Sayili-Kamu-Mali-Yonetimi-ve-Kontrol-Kanunu.pdf>> accessed 10 May 2025

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2022 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu (2023) <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/08/2022-Yili-Kamu-Ic-Denetim-Genel-Raporu.pdf>> accessed 19 May 2025

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2023 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu (2024) <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2024/11/2023-Yili-Kamu-Ic-Denetim-Genel-Raporu-Son.pdf>> accessed 20 May 2025

T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2021 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu (2022) <<https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/xkQd8zRQIA-2021-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme-raporu>> accessed 21 May 2025

T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2024 Yılı Faaliyet Raporu (2025) <https://www.sayistay.gov.tr/files/5738_Say%C4%B1%C5%9Ftay%20Ba%C5%9Fkanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202024%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf> accessed 15 May 2025

T.C. Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Denetimi (Sayıştay 2025) <<https://www.sayistay.gov.tr/pages/112-sayistay-denetimi>> accessed 05 April 2025

T.C. Sayıştay Başkanlığı, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Sayıştayla İlgili Hükümleri: Sayıştay, Bütçe Kesin Hesap, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi, Sayıştay'la İlgili Diğer Hükümler (Sayıştay 2025) <<https://www.sayistay.gov.tr/pages/14-anayasanin-sayistayla-ilgili-hukumler>> accessed 07 May 2025

Taytak M and Bahtiyar E, 'Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay'ının Rolü' (2015) 20(4) Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 261-284

TBMM (Türkiye Büyük Millet Meclisi), Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanak Dergisi 3'üncü Toplantı 22 Ekim 2024 Salı (2025) <https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=3317> accessed 15 May 2025

♣ TÜRKİYE'DE KAMU KESİMİNİN KAPSAMI VE BÜTÇE DIŞI KAMU KESİMİNİN YERİ VE ETKİLERİ*

(THE SCOPE OF THE PUBLIC SECTOR IN TURKEY AND THE POSITION AND
IMPLICATIONS OF THE EXTRABUDGETARY PUBLIC SECTOR)

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Haydar Lütfü EJDER **

Hatice Merve AKSOY MORAL ***

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, 5018 sayılı Kanun çerçevesi dışında tutulan döner sermayeli işletmeler, vakıflar ve dernekler ile bütçe dışı fonlar ve varlık fonu uygulamaları gibi çeşitli kurumları incelemektir. Buna ek olarak, merkezi yönetim bütçesi dışında tutulan Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), döner sermayeli işletmeler ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) de genel yönetim bütçesi kapsamında yer almakla birlikte konsolide bütçe dışında tutulmaktadır.

Sonuç itibariyle, “bütçe dışı kamu” olarak adlandırılan bu kurumlar, bir yandan kamu maliyesine ek kaynak ve esneklik sağlayarak eko-

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 25.02.2026 tarihinde Yayınımıza ulaşmış olup, 17.04.2026 tarihinde birinci hakem; 27.04.2026 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

DOI: <http://dx.doi.org/10.69838/MHD.89943>

** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Ankara, Türkiye, Doktor Öğretim Üyesi, haydar.ejder@hbv.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5866-6142>

*** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Maliye Bölümü, Ankara, Türkiye, Doktora Öğrencisi, hatice.aksoy@hbv.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9054-8528>

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; EJDER, Haydar Lütfü, AKSOY MORAL, Hatice Merve, “Türkiye’de Kamu Kesiminin Kapsamı ve Bütçe Dışı Kamu Kesiminin Yeri ve Etkileri”, Malî Hukuk Dergisi, Sayı No.: 257, 2026, s. 49-78.

nomik istikrara katkıda bulunurken; diğer yandan mali istatistiklerin kapsamını daraltarak şeffaflık ve hesap verebilirlik tartışmalarına yol açmakta, kontrol dışı harcamalar, görev zararları ve yüksek maliyetli çalışma kompozisyonları aracılığıyla kamu kesimi dengesinde sızıntı yaratmakta ve bütçe disiplinini zayıflatmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bütçe Dışı Kamu Kesimi, Mali Disiplin, Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik, Kamu Maliyesi, Ekonomik İstikrar

ABSTRACT

The aim of this study is to examine various institutions that operate outside the framework of Law No. 5018, including revolving fund enterprises, foundations and associations, extrabudgetary funds, and sovereign wealth fund practices. In addition, institutions such as the Social Security Institution (SGK), revolving fund enterprises, and State Economic Enterprises (SEEs), which are excluded from the central government budget, are included within the general government budget but remain outside the consolidated budget.

Ultimately, these entities—referred to as the extrabudgetary public sector—on the one hand, provide additional resources and flexibility to public finance, thereby contributing to economic stability; on the other hand, they narrow the scope of fiscal statistics, give rise to debates on transparency and accountability, and create leakages in the public sector balance through off-budget expenditures, duty losses, and high-cost operational structures, thereby weakening fiscal discipline.

Keywords: *Extrabudgetary Public Sector, Fiscal Discipline, Transparency and Accountability, Public Finance, Economic Stability*

Giriş

Kamusal ve toplumsal ihtiyaçları karşılamak ve ekonomik sorunlara çözüm üreterek söz konusu ihtiyaçlara kaynak tesis etmek için kullanılan maliye politikası araçlarından biri olan bütçe, sadece gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılmasına izin veren bir kanun özelliğinde olmayıp buna ek olarak önemli bir müdahale aracıdır. Bütçenin kapsamı, genelliği ve birlik ilkelerinin göz önünde bulundurularak açıklık, sami-

miyet ve doğruluk ilkeleri göz önünde bulundurularak bir kamu kesimi kapsamı oluşturulması büyük önem arz etmektedir.

5018 sayılı Kanuna göre Kamu kesimi; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden meydana gelmektedir. Fakat 5018 sayılı kanun çerçevesi dışında tutulmuş döner sermayeli işletmeler, vakıflar ve dernekler, bütçe dışı fonlar ve varlık fonu uygulamalarını gibi çeşitli kurumlarda bulunmaktadır. Buna ek olarak merkezi yönetim bütçesi dışında tutulan SGK, Döner Sermayeli İşletmeler ve KİT'leri de ayrıyeten genel yönetim bütçesi içinde fakat konsolide bütçenin dışında tutulmaktadır.

Nitekim bütçe dışı kamu olarak nitelendirilen söz konusu kurumlar Türkiye'de uzun yıllardır süre gelen bir problem olan bütçe açığı ve borçlanma kısır döngüsünün temel sebeplerinden biri olarak görülmektedir. Çünkü bütçe dışı kamu olarak adlandırılan bu kurumlar, kontrol dışı harcamalar, görev zararları ve yüksek maliyetli çalışma kompozisyonları ile kamu kesimi dengesinde sızıntı yaratmakta ve mali disiplini bozmaktadırlar. Bu anlamda "Türkiye'de Kamu Kesiminin Kapsamı ve Bütçe Dışı Kamu Kesiminin Yeri ve Etkileri" başlıklı bu çalışmada öncelikle Kamu kesiminin genel dengesi ve bütçe disiplini vurgulanacak, akabinde bütçe dışı kamu kesiminin kapsamı açıklanarak her bir kalem için güncel ekonomik veriler eşliğinde bütçe disiplinine olan etkisi incelenecektir.

1. Türkiye'de Kamu Kesiminin Kapsamı, Büyüklüğü ve Bütçe Disiplini

Bir ülkede iktisadi hedeflerin gerçekleştirilebilmesi, kamu kesiminde meydana gelen olayların bütçe yapmak yoluyla planlama yoluna gitmesini ve bu yolla mali disiplinin sağlanmasını gerektirmektedir.¹ Ekonomik kalkınma ve büyümenin sağlanması, makroekonomik ve sosyal amaçlara ulaşılabilmesi için kullanılan araçlardan biri olan bütçe, ekonomi politikalarının uygulanması için aracı olan en önemli maliye politikası araçlarından biridir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda (KMYKK) bütçe; "Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile

¹ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya and Erhan Gümüş, "Kamu Maliyesi" (2021) Ekin Yayınevi (12th edn), 377-406

bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge” olarak tanımlanmaktadır.

Kamu maliyesi; kaynak tahsisinde etkinliğin gerçekleştirmek ve ekonomik istikrar, büyüme ve kalkınma ile gelir dağılımında da adaletin sağlanmasına olanak tanıyarak devlete atfedilen yükümlülükleri yerine getirmeyi amaçlamaktadır.² Kamu maliyesinin amaçları çerçevesinde şekillenen bütçe ise makroekonomik ve sosyal hedeflerle uyumlu hazırlanarak, kamu mali yönetiminde mali disiplin odaklı kamu tercihi çerçevesinde şekillenmektedir. Devlet bütçeleri, kamu kaynaklarının etkin, verimli, şeffaf ve verimli bir şekilde elde edilerek kullanılmasını sağlayarak, tüm mali işlemlerin hazırlanıp, uygulanarak muhasebeleştirilmesine olanak tanımakta ve tüm bunları yaparken hesap verilebilirlik, mali saydamlık ve birlik ilkelerini gibi birtakım kuralları esas almaktadır. Türkiye’de birlik ilkesi gereği 5018 sayılı kanun çerçevesinde genel yönetimin kapsamı belirlenmiş, ancak tek bir bütçenin sağlanması şeklinde bir uygulamanın mümkün olmaması nedeniyle kamu idarelerinin bütçeleri TBMM’de bir araya getirilerek birlik ilkesi sağlanmaya çalışılmaktadır.³ Buna ek olarak bütçeler kamu politikalarını eyleme dönüştüren ve hesap verme sorumluluğunu beraberinde getiren siyasi bir belge olma niteliğine sahiptir.⁴ Bu anlamda bir ülkenin belirli bir dönem için uyguladığı vergi, harcama ve borçlanma politikası aynı zamanda o ülkenin temel iktisat politikalarından birini oluşturan bütçe politikasının oluşturulmasını sağlamaktadır.⁵

Kamu kesimi 5018 sayılı kanun çerçevesinde kapsam olarak merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden meydana gelmektedir. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, kamu hizmetlerinin belirli bir merkezden yönetilerek sunulmasını sağlayan ve merkezden yönetim ilkesinin esas alınarak yönetildiği birimlerdir. Bu anlamda 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde 5018 sayılı Kanun

² Duran Bülbül, *Devlet Bütçesi: Teori, Politika ve Uygulama* (3rd edn, Turhan Kitabevi 2020), 29

³ Edizdoğan, Çetinkaya and Gümüş (n 1) 377

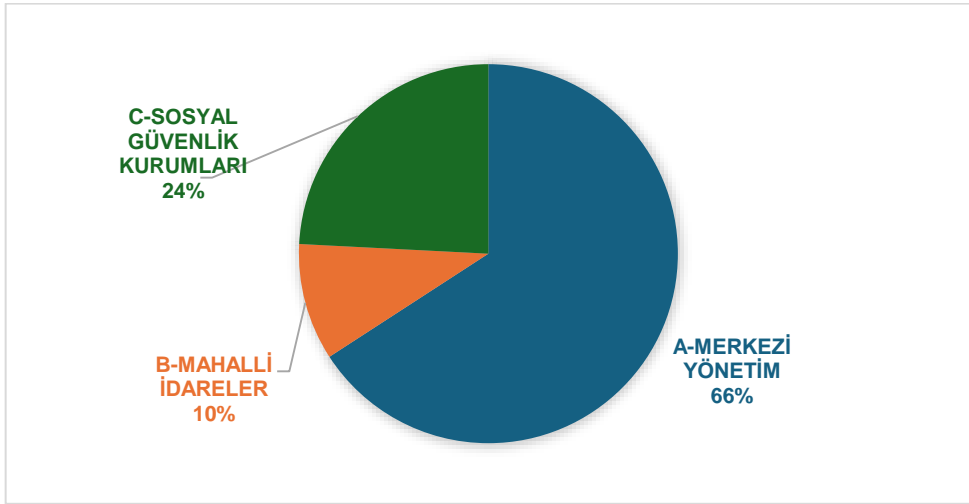
⁴ Haydar Lütfü Ejder and Duran Bülbül, ‘2022–2024 Bütçe Tahminlerinin Değerlendirilmesi’ (2022) 18(209) *Malî Hukuk Dergisi*, 1027

⁵ Haydar Lütfü Ejder and Murat Zorkun, ‘Türkiye’de Bütçe Politikalarının Gelir Dağılımına Etkisinin Değerlendirilmesi’ (2022) 22(3) *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 1086

ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri; genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar olarak Kanuna sırasıyla ekli (I), (II), (III) sayılı cetvel gösterilmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumları, Kanuna (IV) sayılı cetvelde gösterilmekle birlikte sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere gösterilmiştir. Aynı şekilde Mahalli idarelerde mahallî idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesi olarak tanımlanmaktadır. Şekil 1’de genel yönetim kapsamındaki idarelerin 2020 yılı için dağılımı paylaşılmıştır.

Şekil 1. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Bütçe Giderlerinin 2024 Yılına Göre Dağılımı



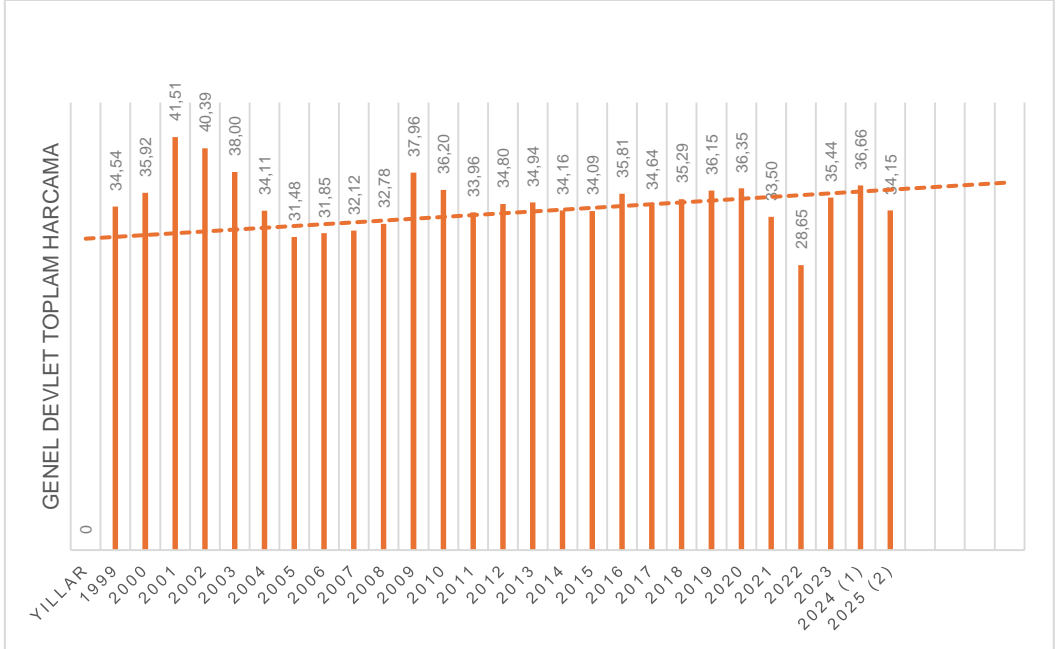
Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 1 kapsamında 2025 yılında Merkezi Yönetim, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve Mahalli idarelerin bütçeden aldıkları paylar incelendiğinde Merkezi Yönetimin ilk sırayı aldığı, akabinde SGK olduğu görülmektedir.

Kamu kesiminin toplam ekonomi içindeki payı toplam refahı ve ülkelerin kalkınmışlık seviyelerini etkilemekte bu bağlamda birey teşebbüslerinin yetersiz kaldığı noktalarda kamu kesimi ve kamu hizmetleri

devreye girmektedir.⁶ Bu anlayış çerçevesinde kamu kesiminin ekonomi içindeki payı yapılan kamu harcamalarının milli gelir içindeki payı ile ölçülmektedir. Bu bağlamda 2010 yılından günümüze kamunun ekonomi içindeki payının incelenmesi amacıyla şekil 2 paylaşılmıştır.

Şekil 2. 1999-2025 Yılları Arasında Genel Devlet Kamu Harcamaları/GSYH (%)



Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Strateji ve Bütçe Başkanlığı verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

(1)-Gerçekleşme Tahmini, (2)-Program

Şekil 2 kapsamında genel devlet kamu harcamalarının milli gelir içindeki payı incelenmiştir. Buna göre 1999-2003 dönemi harcamaların 2001 krizi ve IMF programı sonrası mali disiplin arayışı ile harcamaların yükselişe geçtiği ve 2002’de %41,51 ile zirveye çıktığı, 2004-2010 dö-

⁶ Ulvi Sandalcı and İnci Sandalcı, ‘Kamu Kesimi Ekonomi Büyüklüğü ve Kamu Etkinlik Düzeyi İlişkisi’ (2016) 25(1) Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 414

nemi ekonomik büyüme ve mali disiplinin sürdürülerek orta kademedeki düşüşün gözlemlendiği ve 2011-2019 döneminde harcamaların nispeten istikrarlı olduğu görülmektedir. 2020 yılında Covid - 19 pandemisi nedeniyle yapılan sosyal yardım ve harcamaların artışı ile harcamalar daha da yükselmiştir.

2020-2023 döneminde ise pandemi yılı olan 2020’de kamu harcamalarının artarak %36,35 olduğu, 2021’de normalleşme süreciyle %33,50’ye gerilediği görülmektedir. 2022’de ise enflasyonun büyümeyi şişirmesi neticesi sonucu %28,65’e gerilemiştir. 2023 yılı ise 6 Şubat 2023’te meydana gelen depremler sonrası kamu harcamaları ve artan maliyetler nedeniyle oran %35,44’e yükselmiştir. 2024 ve 2025 yılları için ise orta vadede mali disipline dönüş çabası ile %34,66 ve %34,15 oranlarıyla yeniden dengeleneceği öngörülmüştür.

Mali disiplin, kamu sektörünün gelir gider dengesini sağlıklı bir şekilde sağlayarak kamu harcamalarının kontrol altında tutulmasıdır.⁷ Bütçe aracılığı ile gerçekleştirilen bu denge mali politikaları düzenlerken diğer taraftan para politikası ile mali politikaların eşgüdümünde büyük rol oynamaktadır.

Nitekim Türkiye’nin 90’lı yıllardan günümüze dek maruz kaldığı krizler, tasarruf yetersizlikleri, istikrarsız büyüme, yüksek borç faizleri ve borç sarmalları, görev zararları ve bütçe dışı gerçekleşen harcamalar, kamu harcamalarında aşırı artışlara neden olmuş ve bu nedenlerden dolayı bütçe disiplininin taviz verildiği görülmüştür.

Kamu harcamalarındaki artışın kamu gelirleri artış hızını karşılamakta yetersiz kalışı bütçe açığı olgusunu ortaya çıkarmakta, mali disiplin olgusundan uzaklaşılması makroekonomik dengelerde de negatif etkilere yol açmaktadır.⁸ Nitekim bir ülkenin en nihai hedefi olan büyüme sürecinin ana unsuru iktisadi birimlerin, istikrarlı ekonomik faaliyetleri ve sistemleri sağlıklı sürdürebilmesidir.⁹ Bu noktada mali disiplin olgusu

⁷ Hayrettin Tüleykan, ‘2001 Yılından Günümüze Bütçe Politikalarında Mali Disiplin’ in 1st International Congress on Economics and Business (ICEB’15) (Gostivar/Macedonia 2015), 219

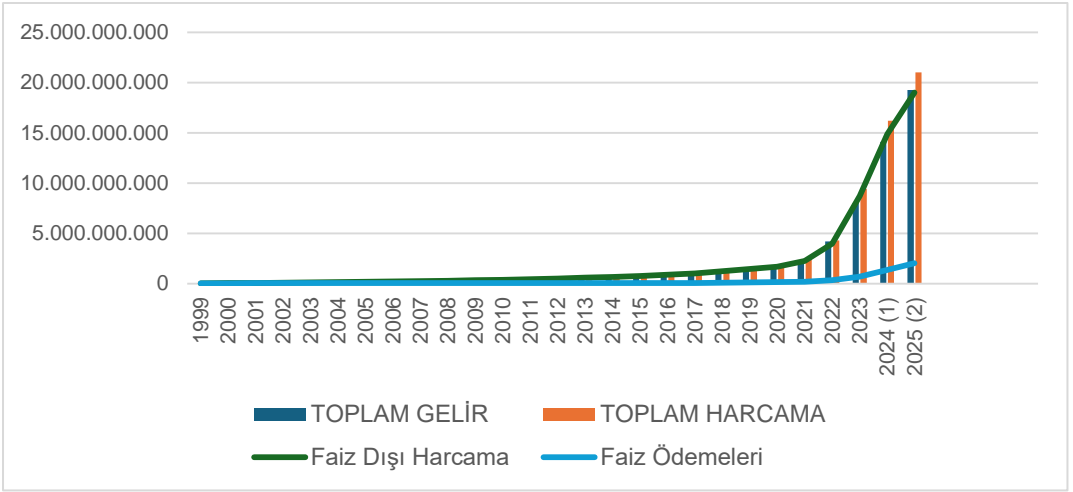
⁸ Haydar Lütfü Ejder and Eren Çaşkurlu, ‘Makroekonomik Denge Üçüz Açık Sorunu: Türkiye İçin 1975–2015 Dönemi ARDL Model ile Tahmin Edilmesi’ (2020) 42(1) Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 2-3

⁹ Eren Çaşkurlu, ‘Gayrisafı Sabit Sermaye Oluşumunda Kamu Harcamalarının Etkisi: 2006-2022 Türkiye Analizi’ (September 2023) Kamu Maliyesinde Teorik ve Uygulamalı Çalışmalar, 1-2

kamu maliyesinde sürdürülebilirlik ve öngörü imkanlarını artırarak hem makroekonomik istikrara hem de ekonomik büyüme süreçlerine önemli katkılarda bulunmaktadır.

1999 yılından günümüze toplam harcama-gelir dengesi ve faiz dışı harcama ve faiz ödemelerindeki değişim şekil 3’te paylaşılmıştır. Şekil 3 kapsamında Türkiye’de harcamaların sürekli artış eğiliminde olduğu ve kamu gelirlerinin ise harcamalar karşısında yetersiz kaldığı görülmektedir. Bunun nedenleri olarak Türkiye’de kamu harcama kalemlerinin özellikle cari harcamaların yüksekliği, sosyal güvenlik ve sağlık harcamaları, faiz ödemeleri ve yatırım ve alt yapı harcamaları, ekonomik ve sosyal krizler ve politik ve seçim dönemi harcamaları olarak sayılmaktadır.

Şekil 3. 1999-2025 Yılları Genel Devlet Dengesine Göre Toplam Harcama-Gelir Dengesi, Faiz Dışı Harcama ve Faiz Ödemeleri (Bin TL)



Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Strateji ve Bütçe Başkanlığı verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

*(1)-Gerçekleşme Tahmini, (2)-Program

Bunlardan cari harcamalar kalemine dahil olan personel giderleri; kamu çalışanı sayısındaki yükseliş, maaş ve sosyal haklara yönelik düzenlemeleri içermekle beraber, Cari transferler; sosyal güvenlik açıkları, tarımsal teşvik ve destek ile KİT'lere yapılan transferler gibi harcamalara yöneliktir ve bu harcamalar yapısal olarak zorunlu harcama niteliği taşımaktadır. SGK'da yapılan transferler bütçe yükünü artıran önemli bir unsur olmakla birlikte faiz ödemeleri ise bu bütçe dengesini bozucu etki

yaratan en önemli unsurlardan biridir. Kamu-özel iş birliği (KÖİ) projeleri ve büyük ölçekli altyapı yatırımlarının yanı sıra 2001 krizi, 2008 küresel krizi, 2020 pandemi süreci ve 2023 depremi gibi ekonomik ve sosyal krizler ve seçim dönemlerindeki mali gevşemeler kamu harcamalarında ciddi şekilde artışa yol açmıştır.

Hükümet kararlı bir biçimde, kamu sektörü açığını azaltmaya ve harcama artışlarını gayri safi milli hasıladaki (GSMH) büyüme ile sınırlı tutmaya yönelik hedefler koyup politikalar uygulasa da bu hedef ve politikalar ekonomik ve siyasi gerçeklikler tarafından engellenme eğilimindedir.¹⁰

Harcamalardaki artışların en önemli nedenlerinden biri olarak nitekim uzun yıllar boyunca devam eden faiz ödemelerindeki artış olarak görülmektedir. Taviz verilen bütçe disiplini sonucu sürekli açık veren bütçe, bütçe açıklarını doğurmakta finansmanın da yaşanan sıkıntılar borçlanma sonucu elde kalan faiz maliyeti tekrar bütçeye yansımakta ve bu kısır döngü kendini tekrarlar niteliği bürünmüştür. Bütçedeki bu açığa ve kısır döngüye neden olan temel faktörlerden biri de bütçe dışı gerçekleşen harcamalar olarak görülmektedir.¹¹

Türkiye’de kamu açıklarının artışına bütçe dışında kalan ve hızla artış gösteren bütçe dışı fonlar, döner sermayeler, mahalli idare harcamaları ve görev zararları gibi unsurlarda etkili olmaktadır. Nitekim görev zararları, bütçe açığı sorunuyla birlikte bütçeden ek bir kaynak ayrılmıyorsa görev zararlarının finansmanı borçlanma yoluyla karşılanmaktadır.¹² 2000’lerin başındaki kapsamlı vergi reformları ve güçlü büyüme, vergi tabanındaki genişlemeler ve kamu gelirlerinin daha canlı olmasına destek vermiştir.¹³ Fakat 2000’li yıllarda yayınlanan Güçlü Ekonomiye Geçiş Programında da belirtilen kamu açıklarındaki açığa neden olarak bütçe dışı fonlar, döner sermayeler ve mahalli idarelerin kontrol dışı harcamalarındaki artışı ve özellikle görev zararlarını işaret edilmiştir. Buna ek olarak Sosyal Güvenlik Kurumları dengelerinde oluşan açıklarının hızla yükselmesi ve yüksek maliyetle ve verimsiz olarak çalışan büyük bir KİT sisteminin varlığı gösterilmektedir. Bu anlamda kamu harcama-

¹⁰ OECD, ‘OECD Journal on Budgeting’ (2007) 7(3) OECD Journal on Budgeting, 8

¹¹ Tüleykan (n 7) 215-217

¹² Hatice Merve Aksoy, Görev Zararı Ödemeleri ve Belirleyicilerinin Amprik Analizi (1980 Sonrası) (MA thesis, Ankara Hacı Bayram Veli University 2020), 27

¹³ World Bank, Turkey Public Finance Review: Leveraging Fiscal Resources for Stability and Resilience (IBRD/The World Bank 2023), 18

larını artıran ve bütçe açıklarına sebebiyet veren bu durumun incelenmesi amacıyla bütçe dışı kamu kesiminin incelenmesi büyük önem arz etmektedir.

2. Türkiye’de Bütçe Dışı Kamu Kesiminin Kapsamı ve Büyüklüğünün Ölçülmesi

Bütçe teorisi, kamu gelir ve giderlerinin genellik ilkesi çerçevesinde hepsinin bütçede gözükmesini ifade etmekle birlikte aynı zamanda bu gelir ve giderlerin tek bir bütçede kalması gerektiğini savunarak birlik ilkesini öne sürmektedir.¹⁴ 1980’li yıllardan sonra neoklasik iktisat teorisinin ön plana çıkması devletin ekonomi içindeki payını azaltarak devlet faaliyetlerinin daralmasına, bunun neticesinde ise devlet bütçesinin görünürde daha küçük görünmesine neden olmuştur.¹⁵ Bütçe dışı kamu kesimi olumlu açıdan ise kamunun finanse edilmesinde bir tampon işlevi görerek merkezi yönetim bütçesine yatırım ve sosyal harcamalar için bir ek kaynak yaratma işlevini görmektedir. Bunun yanı sıra Fon, döner sermaye ve KİT’le gibi yapılarla kamu hizmetlerinin alternatif finansman araçlarıyla sunulma imkânı sağlamaktadır.

Kamu hizmeti özelliğindeki harcamaların bütçe dışı fonlar ve koşullu mali yükümlülükler aracılığıyla bütçe süreci dışında tutulması bütçe dışı kamu kesiminin artan etkilerini beraberinde taşıyarak hem kamu borçlarında öngörülemez yükselişlere hem de mali disiplini zayıflatıcı etkilere yol açmıştır. 5018 sayılı kanunda gösterilen kamu kesiminin kapsamının dışında tutulan döner sermayeli işletmeler, vakıflar ve dernekler, bütçe dışı fonlar ve varlık fonu uygulamalarının ise söz konusu ilkeler olan bütçenin genellik ve birlik ilkelerine uygun olmadığını göstermektedir.

Bütçe disiplininin sağlanması açısından önem arz eden diğer ilkeler olan açıklık, samimiyet, doğruluk ve önceden izin alma ilkelerini bozan bu uygulama bütçedeki sızıntıları artırmakta ve 5018 sayılı kanunda vurgulanan mali disiplin vurgusunun etkinliğini ve güvenilirliğini zedeleyici etkide bulunmaktadır.

¹⁴ Özhan Çetinkaya, ‘Kamu Kurumlarında Bütçe Dışı Uygulamaların Bütçe Disiplini Açısından Değerlendirilmesi’ (2003) 36(3) Amme İdaresi Dergisi, 68

¹⁵ Emrullah Aydın and Murat Şeker, "Bütçe şeffaflığı ve Türkiye" (2022) 67 Maliye Çalışmaları Dergisi, 63

Tablo 1. Türkiye’de Bütçe Dışı Kamu Kesiminin Yeri ve Etkileri

Boyut	Olumlu Yönleri	Olumsuz Yönleri
Kaynak Çeşitliliği	Merkezi yönetim bütçesine yatırım ve sosyal harcamalar için bir ek kaynak yaratma işlevi yaratır.	Bütçe bütünlüğü kapsamında dağınık bir yapı sunarak bütçe gelir-gider tablosunu karmaşıkleştırebilir.
Mali Esneklik	Yatırım ve sosyal harcamalara hızlı finansman imkânı sağlar.	Kaynak dağılımında etkinlik açısından denetim dışı kaldığında kaynak dağılımını bozucu etki yaratabilir.
Ekonomik Şoklara Dayanıklılık	İşsizlik Sigortası Fonu, sosyal güvenlik fonları gibi yapılarla krizlerde tampon işlevi görmektedir.	Kaynaklar amaç dışı kullanılırsa işlevsellik sorunu yaratabilir.
Kalkınma ve Büyüme	Uzun vadeli yatırımların ve altyapı projelerinin desteklenmesini sağlar.	Söz konusu yapılar eğer zarar ederse, bütçeden sürekli transfer ihtiyacı yaratarak mali disiplini ve makro iktisadi yapıyı olumsuz etkiler.
Yönetimde Esneklik	Bütçe süreçlerinde hızlı karar alma ve harcama imkânı sunar.	Şeffaflık sorununa yol açabilir.
Makroekonomik Etki	İstihdamı ve üretimi olumlu etkiler.	Eğer bütçe dışı açık sorununa yol açarsa kamu borçluluğunu artırır ve mali riskleri gizleyici etki yaratabilir.

Kaynak: Literatür incelenerek yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Özellikle seçmenlerin yüksek harcama yapan hükümetleri değerli bulduğu durumlarda, politika yapıcılarının seçmenleri memnun etme yarışı kamu finansmanını zayıflatarak, kapsam dışı olan bütçe kalemlerinin

harcamalarını yukarı doğru artışına yol açarak mali disiplin hedefinin ihmal edilmesine yol açabilmektedir.¹⁶

Tablo 2. Kamu Kesimi Genel Dengesi (Milyar TL)

	2023	2024(GT)	2025 (P)	2026 (P)	2027 (P)
Kamu K.GenelDengesi (KKGD)	-1.491,1	-2.177,1	-1.688,9	-1.909,5	-1.886,3
Genel Devlet	-1.375,9	-2.114,9	-1.754,9	-1.874,1	-1.871,5
Merkezi Yönetim Bütçesi	-1.380,4	-2.148,5	-1.930,7	-2.060,7	-2.039,1
Mahalli İdareler	-93,2	-89,6	-0,3	-32,4	-85,3
Bütçe Dışı Fonlar	12,1	2,5	3,1	7,0	8,8
İşsizlik Sigortası Fonu	72,6	130,7	169,2	190,9	213,8
Sosyal Güvenlik Kuruluşları	-98,9	-248,8	-305,4	-351,5	-409,2
Genel Sağlık Sigortası	114,6	248,8	305,4	351,5	409,2
Döner Sermayeli Kuruluşlar	-2,5	-9,9	3,7	21,2	30,3
KİT’ler	-115,3	-62,2	66,0	-35,5	-14,7
Faiz Giderleri Hariç KKG D	-761,3	-776,6	369,3	434,5	700,7
FaizGid.veÖzel.Gel.HariçKKG D	-769,8	-796,6	339,3	404,5	670,7

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2024). Orta Vadeli Program (2025-2027). Resmî Gazete, 7 Eylül 2024, Sayı: 32515. Erişim adresi: https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2024/09/Orta-Vadeli-Program_2025-2027.pdf

Tablo 2 eşliğinde kamu kesimi genel dengesinin 2023 yılından günümüze ve geleceğe dönük tahminleri görülmektedir. Nitekim bütçe dışı kamu kesimi bakımından değerlendirildiğinde, 2023 yılı için bütçe dışı fonlar, İşsizlik Sigortası Fonu, SGK, döner sermayeli kuruluşlar ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) toplamı dikkate alındığında –132,0 milyar TL düzeyinde bütçe dışı kamu kesimi kaynaklı bir açık görülmektedir. Bütçe dışı kamu kesimi kapsamında en büyük açık veren bütçe dışı kalem Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK)’dır. SGK, 2023’te –98,9 milyar TL açık vermiş olup, 2024’te –248,8 milyar TL, 2025’te –305,4 milyar TL açık öngörülmektedir.

Bütçe dışı finansman biçimine dayalı politikalar hem yüksek finansal maliyetler hem de büyük riskler içerebilmektedir.¹⁷ Tablodaki ön

¹⁶ Bernard Clery Nomo Beyala and Jean Pierre Fouda Owoundi, ‘The Effects of Fiscal Rules on Budget Deficit: Does Democracy Matter?’ (2025) 53 Journal of Comparative Economics, 291

görüler kapsamında aslında bütçe dışı kamu kesiminin birtakım alt kelimeleriyle dengeleyici bir unsur olarak öne çıkarılmak istendiği, özellikle İşsizlik Sigortası Fonu ve KİT'lerin 2025'te yaratacağı öngörülen fazlaları ile merkezi yönetim bütçesindeki devasa açığın kısmen telafi edileceği ve mali disiplini destekleyeceği ön görülmektedir. Ancak SGK açıklarının bu durumu bozucu etki yarattığı görülmektedir.

Bu kapsamda Türkiye ekonomisinin 90'lı yıllardan günümüze dek yaşadığı bütçe açığı sorununun bir arka planı olan kamudaki bütçe dışı uygulamaların günümüzdeki durumunun incelenmesi amacıyla, konsolide bütçenin dışında kalan Sosyal Güvenlik Kurumu, KİT, Döner Sermayeli İşletmeler, Bütçe Dışı Fonlar ve Varlık Fonlarının genel devlet dengesi içindeki payı ve büyüklüğünün bütçe disiplinine ve makroekonomik dengeye olan etkilerinin ayrıntılı incelemesi gerçekleştirilecektir.

2.1. Sosyal Güvenlik Kurumu

Sosyal güvenlik Kurumu, toplumda yaşayan bireylerin geleceğe yönelik risklere karşı güvence altına alarak ve asgari bir yaşam düzeyine olanak tanıyarak kişileri sosyal güvence altına almaktadır. Sosyal güvenlik, “ Bireylerin gelirlerine bakılmaksızın toplum huzurunu ve refahını bozan sosyal tehlikelerin verdiği zararlardan “insan hakkı” ve “devlet görevi” olarak primli ya da primsiz sistemler ile kişilerin sosyal tehlikelerin zararlarından kurtarılma güvencesi” olarak tanımlanmaktadır. Ülkemizde sosyal güvenlik hakkı, Anayasanın 60'ıncı maddesinde “Herkes sosyal güvenlik hakkına sahiptir. Devlet bu güvenliği sağlayacak gerekli tedbirleri alır ve teşkilatı kurar” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Sosyal devlet ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmış olan Sosyal Güvenlik Sistemi Türkiye'de; sosyal güvenlik sistemindeki yapısal sorunlar ve çözümüne yönelik uygulanan politikaların bir sonucu olarak bütçe transferlerini devamlı gündeme getirmektedir. Özellikle 2000'li yıllarda mali dengeler dikkate alınmaksızın verilen kararlar neticesi ortaya çıkmış olan sorunlar Sosyal Güvenlik Sistemini zayıflatmış ve finansal ve yapısal sorunlara neden olmuştur.

Bu kapsamda, 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile yapılan reformlarla ve 2006 yılında farklı norm ve standartlara göre hizmet

¹⁷ Krzysztof Kluza, Miroslaw Czekaj and Beata Zofia Filipiak, ‘The Electoral Cycle and Changes in the Off-Budget Debt of Municipalities’ (2024) 155 Cities, 2

sunan SSK, BAĞ-KUR ve Emekli Sandığı tek çatı altında birleştirilmesi ile sosyal sigorta sistemi iki temele oturtularak SGK ve Türkiye İş Kurumu olarak yeniden düzenlenmiştir.

Türk Sosyal Güvenlik sisteminin yıllardır süre gelen en büyük sorunu verdiği yüksek açıklardır.¹⁸ Nitekim politika tartışmaları sosyal güvenlik ağlarını korumak ile ekonomik büyümeyi ve eşitliği teşvik etmek arasında bir denge sağlamaya odaklanmaktadır.¹⁹ Hazine tarafından bütçe transferleri şeklinde kapatılmaya çalışılan bu açıklar bütçenin kara deliği olarak adlandırılmakta ve devletin giderlerini artırmaktadır. Artan kamu harcamaları neticesi büyüyen bütçe açığı, iç borç stokunu artırarak ekonomik ve mali dengeleri bozmakta ve bütçe disiplini olumsuz etkilemektedir.

Tablo 3. 2008-2024 Yılları Arasında Sosyal Güvenlik Kurumuna Yapılan Bütçe Transferleri ve GSYH’ye Oranı (Bin TL)

Yıllar	Bütçe Transferleri	Değişim Oranı (%)	GSYH'ye Oranı (%)
2008	35.016.403	5,9	3,49
2009	52.599.691	50,2	5,23
2010	55.244.258	5,0	4,76
2011	52.772.218	-4,5	3,78
2012	58.728.293	11,3	3,74
2013	71.263.763	21,3	3,94
2014	77.335.890	8,5	3,78
2015	79.038.817	2,2	3,38
2016	108.073.487	36,7	4,14
2017	128.182.906	18,6	4,12
2018	150.530.375	17,4	4,04
2019	196.797.506	30,7	4,56
2020	248.846.194	26,4	4,93

¹⁸ Volkan Yurdadoğ, Haşim Akça and Oğuzhan Bozatalı, ‘Sürdürülebilir Sosyal Güvenlik Sistemi İçin Mali Kural Önerisi’ (2019) 26(2) Yönetim ve Ekonomi, 657

¹⁹ Dooyeon Cho and Kyung-woo Lee, ‘Pension Sustainability and Government Effectiveness in the Presence of Population Aging’ (2025) 147 Economic Modelling, 2-3

2021	252.083.979	1,3	3,48
2022	389.030.604	54,3	2,59
2023	849.844.962	118,5	3,23
2024	1.442.632.708	69,7	3,24

Kaynak: Sosyal Güvenlik Kurumu Aylık İstatistiki Bilgileri, Mali İstatistikler, Erişim:http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/kurumsal/istatistik/aylik_istatistik_bilgileri.

Tablo 3 eşliğinde Sosyal Güvenlik Kurumuna bütçeden yapılan tasarruflar, artış oranları ve GSYH'ye oranları paylaşılmıştır. Tabloya göre Sosyal güvenlik sistemine bütçeden yapılan transferlerin arttığı ve değişim oranının da 2020'e doğru ciddi yükseliş yaşadığı görülmektedir. Söz konusu aktarımların GSYH'deki payları da yükselmiştir. 2010–2015 arası transferler GSYH'nin %3,3–3,9'u civarında olup görece korunmuş olan mali disiplin, özellikle sosyal güvenlik açıklarının büyümesi ve demografik/istihdam yapısındaki değişimlerle 2016'da değişim oranının %36,7' olduğu görülmektedir. 2019–2020 pandemi dönemiyle birlikte transferlerin GSYH içindeki payı %4,93'e çıkarak mali disiplin ciddi şekilde baskılanmıştır. Neticede COVID-19 pandemisi gibi beklenmeyen ekonomik ve sosyal olaylar, genişletici mali politikaların ortaya çıkmasına ve kamu borcundaki artış ve mali kuralların sorgulanması ile sonuçlanmıştır.²⁰

2021'deki geçici rahatlama ise yerini 2023'te transferlerin iki katından fazlaya ulaşmasıyla (%118,5 artış), GSYH'ye oran tekrar %3,23'e çıkıyor. Bu tablo mali disiplin açısından önemli bir şeffaflık sorununu beraberinde getirerek bütçedeki denge düzelmiş görünse bile, bütçe dışı kamu kesimi üzerinden devasa bir yük taşındığını ortaya koymaktadır. Netice itibarıyla bütçedeki sızıntıların artarak devam ettiği ve bütçe disiplininin son derece olumsuz etkilendiği görülmektedir.

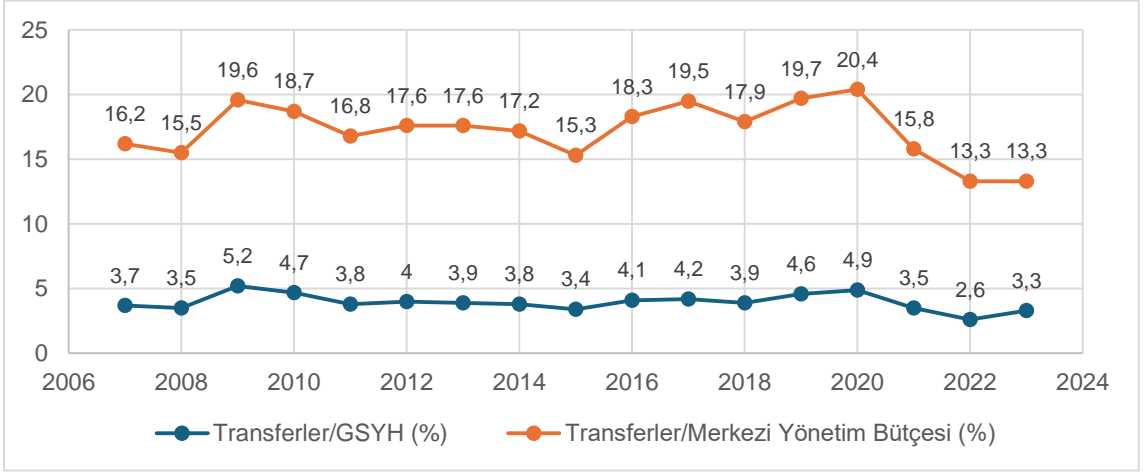
Disiplinlenenlikle bir hükümetin gerçek mali performansının planlanan veya hedeflenen mali hedeflerden sapması durumu olup, genellikle beklenenden daha yüksek bütçe açıkları, artan kamu borcu veya her ikisinin bir kombinasyonu ile sonuçlanır.²¹ Nitekim bütçe disiplinin-

²⁰ Niklas Potrafke, 'The Economic Consequences of Fiscal Rules' (2025) 153 Journal of International Money and Finance, 2-3

²¹ IMF, Fiscal Policy in the Great Election Year: Fiscal Monitor (International Monetary Fund 2024), 52

den verilen tavizlerin artması ile oluşan sızıntılar, borçlanma gereğini doğurmaktadır. Bütçeden Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılan transferler ile kapatılan bu açıklar vergiler ile değil borçlanma ile finanse edilmektedir.²² Bu tablo borç faizlerindeki artışı beraberinde getirmektedir. Türkiye’nin gelecek yıllardaki yaşlı nüfusunda artış yaşanacağı düşünülürse Sosyal Güvenlik sisteminin yükü daha da artacak ve ileri dönemlerde söz konusu açığın devam edeceği ön görülebilmektedir.

Şekil 4. Sosyal Güvenlik Kurumuna Bütçe Transferleri (%)



Kaynak: “2025 Yılı Bütçe Gerekçesi, s. 431.” Verileri Kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Türkiye’de 2003 yılından sonra bütçe disiplini vurgusu ile azalış eğilimine giren bütçe açıkları son dönemde artışa geçtiği tespit edilmiştir.²³ Şekil 4 Sosyal Güvenlik Kurumuna bütçe transferleri (%) incelenmiştir. Bu kapsamda SGK transferlerinin GSYH içindeki payının 2008’de %5,2 seviyesine kadar çıktığı, sonraki yıllarda genellikle %3–4 bandında seyrettiği, 2021’de %2,6’ya düşerek 2023’te yeniden %3,3’e yükseldiği görülmektedir. Bu durum, SGK açıklarının sürekli olarak

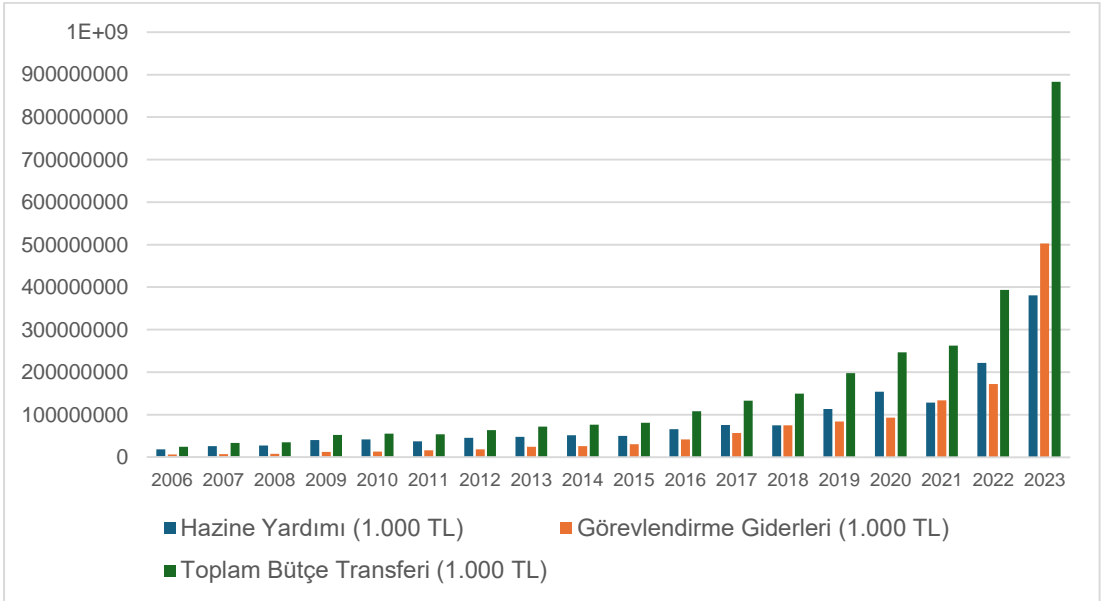
²² Hüseyin Yıldırım and Duran Bülbül, ‘Türkiye’de 2001 ve 2010 Yılları Arasında Kayıt Dışı İstihdamın Sosyal Güvenlik Kurumu Açıkları Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi’ (2018) (70) Akademik Bakış Dergisi, 208

²³ Erhan Öruç, ‘Bütçe Açıklarının Milli Gelire Etkisi: 1975–2018 Dönemi Üzerine Bir Uygulama’ in Econder 2019 I. Uluslararası İktisat, İşletme ve Sosyal Bilimler Kongresi (Karabük Üniversitesi Yayınları 2019), 363-364

merkezi bütçeden finanse edildiğini ispatlamakla beraber, GSYH'nin belli bir bölümünün kalıcı biçimde sosyal güvenlik finansmanına aktarıldığını ortaya koymaktadır. Türkiye'nin uzun yıllardır süre gelen bütçe açığı sorunsalı dikkate alındığında SGK açıklarının kamu kesimi genel dengesine olan negatif etkisi uzun vadede yadsınamayacak düzeydedir.

Şekil 4 kapsamında SGK transferlerinin Merkezi Yönetim bütçesindeki payı incelendiğinde; 2009–2010 döneminde %18–19 seviyeleri, 2019–2020'de %20'nin üzerinde olduğu, 2022–2023'te ise keskin şekilde %13,3'e kadar gerilediği görülmektedir. Ekonomik, kriz dönemlerinde ve ekonomik dalgalanmalarda SGK'ya yapılan transferlerin merkezi bütçenin neredeyse beşte biri kadar yük getirdiğini ve mali disiplinin en çok SGK açıklarından etkilendiğini göstermektedir.

Şekil 5. Merkezi Yönetim Bütçesinden SGK'ya Yapılan Transferler (Milyar TL)



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 5 kapsamında merkezi yönetim bütçesinden SGK'ya yapılan transferler paylaşılmıştır. Buna göre 2006–2015 arasında nispeten düşük seyreden transferler, 2016 sonrası yükselerek, 2020 sonrasında ise çok ciddi bir artış eğilimine girmektedir. 2023 yılında toplam transferin 900

milyar TL’ye yaklaşması, SGK finansman açığının Türkiye’de bütçe disiplininin en kritik zayıf noktası olduğunu ortaya koymaktadır. SGK’ya bütçeden yapılan cari transferler içinde devlet katkısı niteliğindeki Hazine yardımlarının oranı azalırken, gerçekte bir transfer niteliği olmayan görev zararlarının oranının arttığı görülmektedir.²⁴ Bu yükselişlerin arka planında ise prim tabanının yetersiz oluşu, kayıt dışı istihdam, demografik yaşlanma ve sağlık harcamalarının sürdürülemez ligi olduğu, tüm bu unsurlar birlikte değerlendirildiğinde; görev zararları bütçeye yansıtıldığında, harcama kalemlerini yükselterek ve bütçe açığını dahada artırdığını göstermektedir. En nihayetinde, bütçe dışı kamu kesiminin mali disiplin üzerindeki etkisini doğrudan yansıtan temel unsurlardan birinin SGK’ya bütçeden aktarılan kaynaklar olduğu görülmektedir.

2.2. Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme Kapsamındaki Kuruluşlar

Anayasa’nın 165. Maddesi kapsamında; KİT’ler “*Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları*” şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca 233 sayılı KHK’da ise; “*KİT’ler; İDT ve KİK’lerin ortak adıdır.*” Olarak gösterilmekle birlikte; İDT’ler kâr amaç güderek, KİK’ler ise kamu yararı kısıtı altında iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet gösteren teşebbüsler şeklinde ortaya çıkmaktadır.

KİT’lerin Merkezi Yönetim Bütçesi ile olan ilişkisi bütçe transferleri ve bütçe gelirlerine katkı şeklinde oluşmaktadır.²⁵ KİT’ler bütçe transferi adı altında; bütçeden sermaye transferi, görev zararı ve yardım şeklinde transfer gerçekleştirirken, diğer yandan da temettü ve hasılat payı ödemesi ve vergiler olarak bütçeye katkı sağlamaktadırlar.

KİT’ler Türkiye’de planlama, uygulama ve denetim kapsamında işletme bütçelerini ilk uygulamaya koyan işletmeler niteliğindedir.²⁶ İşletmecilik faaliyetleri ile bütçeye hem gelir hem de bütçeden gider gerçekleştiren söz konusu kuruluşlar sermaye ve görevlendirme zararı ka-

²⁴ İstanbul Planlama Ajansı, Sosyal Güvenlik Sisteminde Sürdürülebilirlik – Türkiye’nin Sosyal Güvenlik Karnesi (İBB Kültür AŞ Yayını 2024), 11

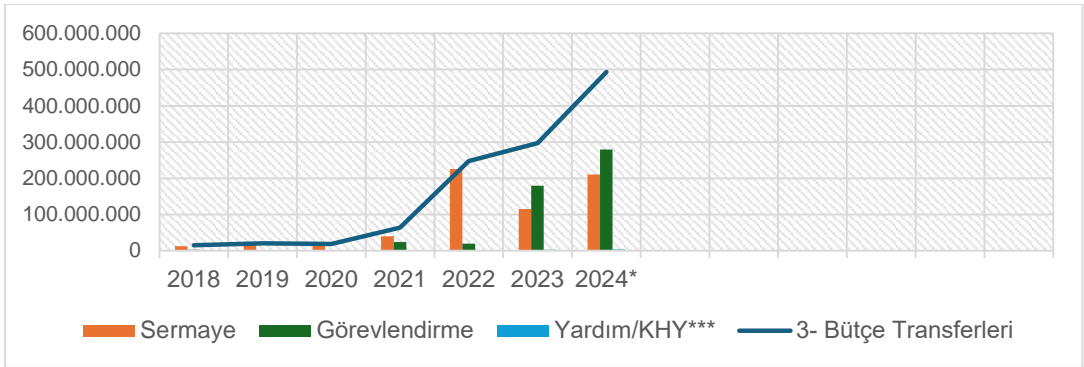
²⁵ Yalçın Aslantürk, ‘KİT’lere Yapılan Sermaye Transferleri ve Görev Zararı Ödemelerinin Analizi ve Bütçeye Etkileri’ (2018) 6(3) Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 4

²⁶ Ahmet Cemkut Badem, Vasfi Haftacı and Cevdet Yiğit Özbek, ‘Türkiye’de Kamu Kesimi ve Özel Kesimde Bütçe Kontrol Uygulamasının Gelişimi’ (2024) (27) Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 52

lemleri çerçevesinde büyük yatırım harcamalarının finansmanı için gerekli olan harcamaları ve zararları karşılamaktadırlar. İçsel olarak, bu tür işletmelerin kâr amacı gütmeyen yönelimi, daha yüksek sürdürülebilirlik sonuçlarına olanak tanırken, diğer bir taraftan ise çatışmalara ve verimsizliklere neden olabilmektedir.²⁷

KİT'ler üretmiş oldukları mal ve hizmetleri 233 sayılı KHK kapsamında piyasanın altında bir fiyatla satışa sunarak faaliyet alanları ile ilgili doğan görevler neticesi bir kısım kardan mahrum kalarak veya zarara uğrayarak görev zararına maruz kalmaktadırlar. Söz konusu harcamalarını bütçeden sermaye transferi veya borçlanma yoluyla karşılayan kuruluşlar bunlara ek olarak görev zararı ile bütçeden ayrı bir transfer daha gerçekleştirmektedirler.

Şekil 6. KİT'lerin ve Özelleştirme Programındaki Kuruluşlara Yapılan Bütçe Transferleri (Bin TL)



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kamu Finansmanı İstatistikleri, KİT'lerin ve Özelleştirme Programındaki Kuruluşların Borçlanma Gereği ve Finansmanı (Cari Fiyatlarla) verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

* Geçici.

Bu kapsamda şekil 6'da KİT'lerin ve özelleştirme programındaki kuruluşlara yapılan bütçe transferlerinin 2018-2014 yılları arasındaki gelişimi incelenmiştir. Söz konusu kuruluşlara yapılan bütçe transferlerinin bir önceki yıla göre artış gösterdiği görülmektedir. Bu durumun ana nedeni ise sermaye ve görevlendirme zararı kalemleri kaynaklı olduğu görülmektedir. 2018–2020 aralığında Transferler oldukça düşük seviyeler-

²⁷ Toon Meelen and Jesper P Sluijs, 'Government-Owned Enterprises and Sustainability: Review and Research Agenda' (2025) 122 Energy Research & Social Science, 11

de; KİT’lerin bütçe üzerindeki yükü sınırlı.2021 sonrası transferlerdeki artışla beraber 2022 ve 2023’te söz konusu bütçe transferleri ciddi bir yükselişle tırmandığı, 2024 öngörü rakamlarına göre ise transferlerin 500–600 milyar TL seviyesine ulaşacağı tahmin edilmiştir.

1930’lu yıllarda döneme ait iktisadi yetersizlikleri gidermek için kurulan KİT’ler, İthal İkameci Kalkınma Modeli ile önemli başarılarla imza atmış bulunsa da işlevlerini kaybetmeleri ile birçoğu özelleştirilmiştir.²⁸ Bu kapsamda bütçe disiplini dikkate alındığında bütçe dışından sermaye transferi, görev zararı ve yardım şeklinde sızıntı yaratan söz konusu kurumların harcamaları mali disiplini olumsuz etkilemekte bütçeye yük oluşturarak bütçe açıklarını olumsuz etkilemektedir. KİT’lerin borçlanma ve görev zararları, bütçe açığını artırıcı etkisiyle borçlanma ihtiyacını da dolayısıyla artırmakta kamu borç stokunu büyütür ve mali disiplin üzerinde domine etkisiyle baskı yaratmaktadır.

2.3. Döner Sermayeli İşletmeler ve Bütçe Dışı Fonlar

5018 sayılı KMYKK’da ise döner sermaye işletmeler ve fonlar, geçici 11. Madde kapsamında hüküm altına alınmış söz konusu maddeye göre; “ *Bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31.12.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılır. Döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılincaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir. Fonların muhasebesi de bu Kanunun öngördüğü muhasebe sistemine göre yürütülür.*” Şeklinde dir.

Döner sermayeli işletmeler, genel ve özel bütçeli kuruluşların kamu hizmetlerini yerine getirmeleri sırasında tahsis edilen sermaye neticesinde kurulan işletmelerdir.²⁹ Fakat döner sermayeli işletmelerin mevzuatı son derece dağınık ve bütçenin kontrolünden uzak bir yapıya sahip olması bütçe üzerinde olumsuz etkilere neden olmakta mali disiplin ve bütçenin şeffaf ve saydamlığına zarar verici bir niteliğe bürünmesine neden olmaktadır. Döner sermayeli işletmelere ilişkin veriler tablo 4 ‘te paylaşılmıştır.

²⁸ Resul Yazıcı, ‘Türkiye’deki KİT’lerin Özelleştirme Tecrübelerinden Varlık Fonu Kurulmasına Bakış’ (2017) 3(3) Journal of Strategic Research in Social Science (JoSReSS), 90

²⁹ Çetinkaya (n 14) 71.

Tablo 4. Döner Sermayeli İşletmelere Yapılan Bütçe Transferleri ve GSYH İçindeki Payları (%)

Yıllar	Bütçe Transferi (Milyon TL)	GSYH Payları (%)
2004	834	0.14
2005	1.114	0.17
2006	0,00	0,00
2007	0,00	0,00
2008	0,00	0,00
2009	0,00	0,00
2010	209	0.02
2011	616	0.04
2012	0,00	0,00
2013	0,00	0,00
2014	0,00	0,00
2015	0,00	0,00
2016	0,00	0,00
2017	0,00	0,00
2018	0,00	0,00
2019	0,00	0,00
2020	0,00	0,00
2021	0,00	0,00
2022	7	≈0,00
2023	5	≈0,00
2024 (GT)	0,00	0,00
2025 (P)	0,00	0,00

Kaynak: “Türkiye Cumhuriyeti Strateji ve Bütçe Başkanlığı, ekonomik ve sosyal göstergeler, Döner Sermayeli İşletmeler Finansman Dengesi” ve “2025 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı, 70.” verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Belirli oranlarda verilecek bütçe açığı makroekonomik dengenin sağlanması noktasında makul görülürken, bu açıkların ekonomi politikası olarak kullanılması noktasında en büyük problem açıkların yapısal bir duruma dönüşmesidir.³⁰ Bütçe politikaları, fiyat istikrarı, cari denge, yatırım, tasarruf ve istihdam gibi birçok makroekonomik değişkeni etkilemektedir.

³⁰ Mehmet Dağ, ‘Türkiye’de Bütçe Açıklarının Gelişimi Üzerine Dönemsel Bir Değerlendirme’ (2018) 10(21) Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 43

Kamu açıkları, mevcut bütçe ile ilgili sıkılaştırılmalar ve tasarruf tedbirlerinin uygulanması neticesinde birtakım ülkelerde azalma eğilimi göstermiş olsa da kamu borç oranları hala yüksek ve bazı durumlarda belirlenen hedeften bir hayli uzak gerçekleşmiştir.³¹ Dolayısıyla hükümetlerin bütçe açıklarını sürdürülebilir düzeyde tutması kamu mali dengeleri ve makroekonomik dengeler açısından büyük önem arz etmektedir.

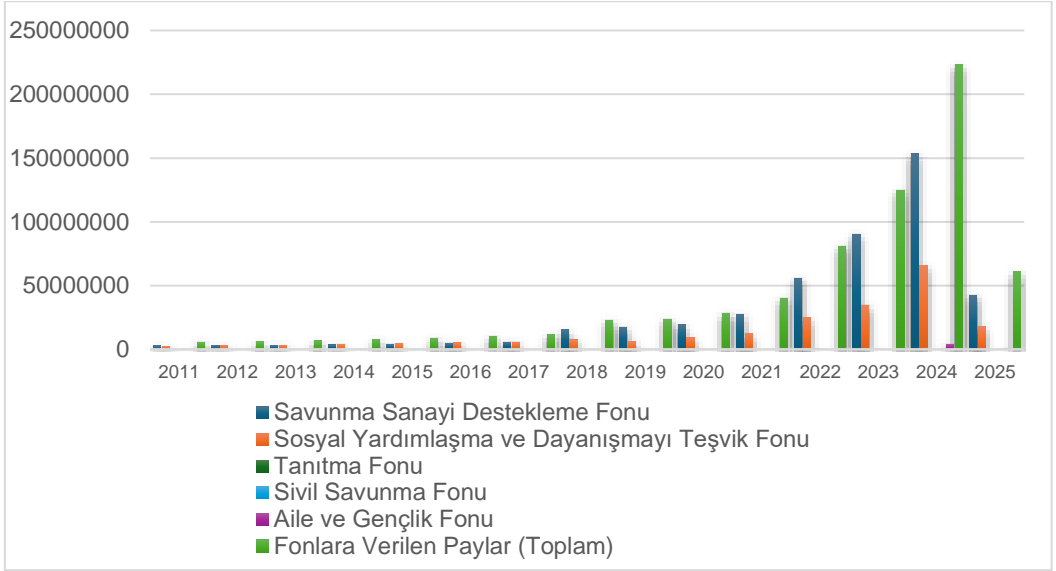
Fonlar ise; “Belirli bir amacın veya birbirine yakın amaçlar grubunun gerçekleştirilmesi için belirli kaynakların toplandığı ve harcandığı, bütçe bağlantılı veya bütünüyle bütçe dışı kamusal nitelikli özel bir hesaptır.” olarak tanımlanmaktadır (Oyan & Aydın, Ekim 1991, s. 113). Belirli bir amaca dönük veya ek kaynak sağlama yönleri ile ortaya çıkan fonlar, bütçe içi veya bütçe dışı şeklinde gruplanabilmektedir. Bütçe dışı fon uygulamasının arka planında ekonomik istikrar ve kamuya kaynak aktarma uygulamaları yer almaktadır (Gözen & Bucak, 2017, s. 186).

Bütçe açıklarının sürdürülebilir düzeyde tutulabilmesi için bütçe dışı kamu harcamalarının rolü de bir o kadar önem taşımaktadır. Bu kapsamda şekil 7’ de Genel Yönetim Bütçe giderleri içinde fonlara verilen payların 2011-2020 yılları arası değerleri paylaşılmıştır. Mevcut durumda bütçe dışı fonlar; Tasarruf Mevduat Sigorta Fonu (TMSF), Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu (SYDTF), Özelleştirme Fonu, Savunma Sanayii Destekleme Fonu, Tanıtma Fonu, Sivil Savunma Fonu, Dayanışmayı Aile ve Gençlik Fonu olarak ortaya çıkmaktadır. Söz konusu fonların yanı sıra 19.08.2016 tarihli 6741 Varlık Fonu kurulması ile yeni bir bütçe dışı fon daha ortaya çıkmıştır.³²

Şekil 7. 2011-2025 Yılları Genel Yönetim Bütçe Giderleri İçinde Fonlara Verilen Paylar (Bin TL)

³¹ Beyala and Owoundi (n 16) 291-292.

³² Mehmet Çağrı Gözen and İsa Bucak, ‘Bütçe Dışı Fonlar Üzerine Bir Değerlendirme: Türkiye Ekonomisi Örneği’ (2017) Dünden Bugüne Ekonomi Yazıları, 188



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Bütçe Giderleri (EKOD4) verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur. 2025 Ocak-Mart Dönemi çeyreklik veridir.

Şekil 7 kapsamında fonlara verilen payların 2019'a doğru artış içinde olduğu, 2020 yılında ise bu harcamaların azaldığı gözlemlenmektedir. Fakat fonlara verilen paylar 2018- 2024 arasında yaklaşık 9,7 kat büyüyerek 2024'te zirve yapmıştır. 2024 yılındaki ciddi sıçrayış, güvenlik ve savunma projeleri ile sosyal desteklerin hızlandığını göstermektedir. Fonlara yapılan yüksek transferler, merkezi yönetim bütçesinde savunma ve sosyal yardım olan ağırlığıyla dikkat çekmektedir. Özellikle 2022–2024'te savunma (SSDF) itici güç; sosyal yardımlar (SYDTF) da onu izlemektedir.

Söz konusu toplam fon değerindeki artışın ise Savunma Sanayi Destekleme Fonu ve Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu nedeniyle gerçekleştiği tespit edilmektedir. Söz konusu fonlardaki harcamaların ise üretimde verimlilik, ithalata olan bağımlılığın azaltılarak teknolojik geliştirme, yerli üretimin geliştirilmesi ve sosyal adaleti pekiştirici tedbirler olarak gelir dağılımında adaletin sağlanması amaçlarıyla yapıldığı neden olarak gösterilmektedir.

2.4. Varlık Fonu ve Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar

Ülkelerin iktisadi dalgalanmalara ve yeni fırsatlara olanak tanıma amacıyla finansal yapılarını güçlendirme girişimlerinden olan en önemli yapılardan biri de varlık fonu (TVF) uygulamasıdır.³³ Türkiye’de Varlık Fonu uygulaması aynı zamanda bir bütçe dışı fon uygulaması olma özelliği taşımaktadır. TVF, 6741 sayılı Kanun ile kurulmuş olup bütçeden doğrudan ödenek almayan fakat kamuya ait birtakım varlıkları (Ziraat Bankası, BOTAŞ, TPAO, Türk Telekom hisseleri vb.) yöneterek bütçe dışı kamu kesimi kategorisine benzer bir yapı ihtiva etmektedir.

Türkiye Varlık Fonu (TVF), ekonomik istikrar ve kalkınmaya katkı sağlanması, kamunun varlıklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması ve gelecek nesiller için daha güçlü bir Türkiye hazırlamak amacıyla kurulmuştur.³⁴ TVF uygulaması ile, Tasarruf ve yatırımların artırılması odaklı kurulan fon, büyük yatırım projelerinin hayata geçirilmesini sağlayarak büyüme ve kalkınmaya olumlu etkiler yaratmak amaçlanmaktadır.

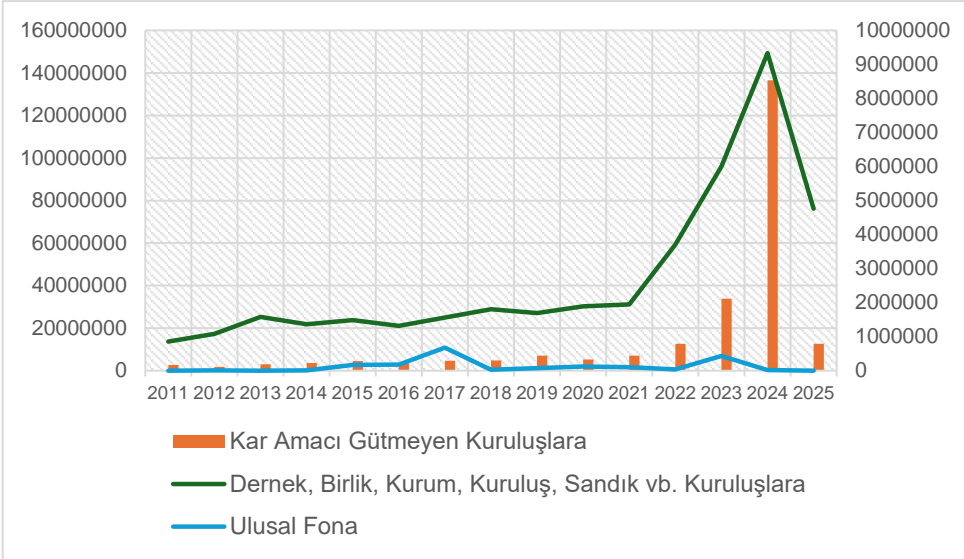
TVF çerçevesinde toplanılan kurumlar, Bakanlar Kurulunun 5 Şubat 2017 tarihli kararıyla da Ziraat Bankası AŞ, Boru Hatları ile Petrol Taşıma AŞ (BOTAŞ), Türkiye Petrolleri AO (TPAO), Posta ve Telgraf Teşkilatı AŞ (PTT), Borsa İstanbul AŞ, Türksat Uydu Haberleşme Kablo TV ve İşletme AŞ'nin (TÜRKSAT) sermayelerinde bulunan Hazineye ait hisselerin tamamı, Türk Telekomünikasyon AŞ'nin yüzde 6,68 oranındaki Hazineye ait hissesi ile Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü ve Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü (Çaykur) olarak sayılmaktadırlar.³⁵ Bu kapsamda şekil 8 söz konusu kuruluşlara ait bütçeden yapılan harcamalar paylaşılmıştır.

³³ Fehmi Karasioğlu and İbrahim Emre Göktürk, ‘Varlık Fonu Temel Stratejisi ve Türkiye Örneği’ (2017) 6(12) Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi, 100

³⁴ Aziz Konukman and Orhan Şimşek, ‘Ulusal Varlık Fonları ve Türkiye Örneği’ (2017) (4) Çalışma ve Toplum, 1935

³⁵ Burcu Zengin, Şahnaz Koçoğlu and Cihan Tanrıöven, ‘Dünyada Varlık Fonları ve Türkiye Varlık Fonunun Diğer Ülke Varlık Fonları ile Karşılaştırılması’ (2020) 12(1) İşletme Araştırmaları Dergisi, 100

Şekil 8. 2011-2025 Yılları Genel Yönetim Bütçe Giderleri İçinde Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara, Dernek vb. Kuruluşlara ve Ulusal Fona Verilen Paylar (BİN TL)



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Bütçe Giderleri (EKOD4) verileri kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 8 kapsamında kâr amacı gütmeyen kuruluşlara bütçeden yapılan harcamalar son 9 yıl içinde artış göstermektedir. 2011’de 2,7 milyar TL düzeyinde olan kaynak aktarımı, 2024’te 136,6 milyar TL gibi çok yüksek bir seviyeye ulaşmıştır. 2024 yılındaki bu istisnai artışın büyük ölçekli afet riskleri, olağanüstü seçim giderleri veya bütçe dışı fonlara yoğun kaynak aktarımı nedeniyle oluşmuştur. Ulusal fona yapılan aktarımlar ise oldukça küçük ve düzensiz bir yapı izlemiştir. Bu dalgalı ve düşük tutarlı durum, aslında Ulusal Fon’un Türkiye kamu maliyesinde sürdürülebilir bir araç olmadığını, daha çok “ikincil” bir fon niteliği taşıdığı görülmektedir.

Dünyada Varlık fonları, ihracat fazlası ve doğal kaynak zengini ülkelerin şirketlerinden elde edilen tasarrufları değerlendirmek amacıyla hareket etmekle birlikte Türkiye’de ise bu durum tam tersine dönmekte ve bir tasarruf fazlası veya cari işlemler fazlası bulunmadığı için kamunun şirketleri finansman aracı olarak görülmektedir. Bu durum devlet

bütçesinde sızıntılar yaratarak bütçe açıklarını beslemekte, mali ve ekonomik dengelerde uzun vadede bozucu etkiler yaratmaktadır.

Bu anlamda bütçe dışı kamu kesimi kapsamında Türkiye Varlık fonu uygulaması incelendiğinde bütçe dışından bir kaynak yaratılarak kolayca erişilebilme ve kullanılabilme imkanları, gelir - giderleri, yatırım – borçlanmaları kararları bütçe istatistiklerinde doğrudan görünmemesi neticesi dolayısıyla bütçenin genellik, birlik, açıklık, samimiyet ve doğruluk prensiplerini zedeleyici bir durum yarattığı tespit edilmektedir.

3. Sonuç

Bütçe, ekonomik, mali, siyasi ve sosyal açılardan toplumsal ve kamusal ihtiyaçlara yönelik gereksinimleri karşılamak ve bu gereksinimlere dönük kaynakları tahsis etmekle ilgili devlet yükümlülüklerini içerisinde barındıran belirli bir zaman aralığı için hazırlanan bir finansman planıdır. Bu kapsamda bütçenin gelir-gider dengesini ifade eden bütçe dengesi ve mali disiplin makroekonomik dengelerin sağlanmasındaki en önemli yapıtaşlarından biri olarak ortaya çıkmaktadır.

Kamu kesimi 5018 sayılı kanun çerçevesinde kapsam olarak merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden meydana gelmektedir. Fakat 5018 sayılı kanun çerçevesi dışında tutulmuş döner sermayeli işletmeler, vakıflar ve dernekler, bütçe dışı fonlar ve varlık fonu uygulamalarını gibi çeşitli kurumlarda bulunmaktadır. Bu anlamda bütçe dışı kamu kesimi, iktisadi yazında şeffaflık ve mali disiplin açısından tartışmalar yaratsa da kamu maliyesi bakımından esneklik sağlama, alternatif kaynak yaratma, ekonomik kriz dönemlerinde çeşitli fonlar aracılığıyla bir tampon görevi görme, kamu hizmetlerinin sürekliliğini sağlama, stratejik sektörlerde üretim ve istihdamı destekleme gibi ekonomik ve mali istikrarın sürdürülmesine yönelik önemli katkılar sağlamaktadır.

Diğer bir yönüyle ise bütçe dışı kamu olarak nitelendirilen söz konusu kurumlar, Türkiye’de uzun yıllardır süre gelen bir problem olan bütçe açığı ve borçlanma kısır döngüsünün temel sebeplerinden biri olarak görülmektedir. Çünkü bütçe dışı kamu olarak adlandırılan bu kurumlar, kontrol dışı harcamalar, görev zararları ve yüksek maliyetli çalışma kompozisyonları kamu kesimi dengesinde sızıntı yaratmakta ve mali disiplini bozmaktadır.

Aynı zamanda bütçe ilkeleri ile de çakışan bu yapılanma bütçenin genellik ve birlik ilkelerine de uygun değildir. Bütçe disiplininin sağlanması açısından önem arz eden diğer ilkeler olan açıklık, samimiyet, doğruluk ve önceden izin alma ilkelerini bozan bu uygulama bütçedeki sızıntıları artırmakta ve 5018 sayılı kanunda vurgulanan mali disiplin vurgusunun etkinliğini ve güvenilirliğini bozmaktadır.

Bütçe dışı kamu kesimi genel olarak değerlendirildiğinde; bütçe dışı fonlar, Sosyal Güvenlik Kurumu, döner sermayeli kuruluşlar ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri kaynaklı olarak merkezi yönetim bütçesinde önemli ölçüde mali yük ve kaynak kaybı ortaya çıkmaktadır.

Sosyal güvenlik sistemine bütçeden yapılan transferlerin artışı ve değişim oranının da 2020'a doğru ciddi yükseliş yaşadığı görülmektedir. Söz konusu aktarımların GSYH'deki payları da yükselmiştir. Bu durum bütçedeki sızıntıların artarak devam ettiğini ve bütçe disiplininin son derece olumsuz etkilendiğini göstermektedir.

Nitekim bütçe disiplininin verilen tavizlerin artması ile oluşan sızıntılar, borçlanma gereğini doğurmaktadır. SGK'nın bütçe içindeki payı her yıl artış eğiliminde olup söz konusu etkinin negatife dönerek azalacağı ön görülmektedir. Fakat Türkiye'nin uzun yıllardır süre gelen bütçe açığı sorunsalı dikkate alındığında SGK açıklarının kamu kesimi genel dengesine olan negatif etkisi yadsınamayacak düzeydedir. Türkiye'nin gelecek yıllardaki yaşlı nüfusunda artış yaşanacağı düşünülürse Sosyal Güvenlik sisteminin yükü daha da artacak ve ileri dönemlerde söz konusu açığın devam edeceği ön görülebilmektedir.

KİT'lerin ve özelleştirme programındaki kuruluşlara yapılan bütçe transferlerinin 2018-2024 yılları arasındaki gelişimi incelendiğinde ise kuruluşlara yapılan bütçe transferlerinin bir önceki yıla göre artış gösterdiği görülmektedir. Bu durumun ana nedeni ise sermaye ve görevlendirme zararı kalemleri kaynaklı olduğu görülmektedir. Bu kapsamda bütçe disiplini dikkate alındığında bütçe dışından sermaye transferi, görev zararı ve yardım şeklinde sızıntı yaratan söz konusu kurumların harcamaları mali disiplini olumsuz etkilemekte bütçeye yük oluşturarak bütçe açıklarına sebep olduğu tespit edilmiştir.

Fonlara verilen paylar 2018- 2024 arasında yaklaşık 9,7 kat büyüdüğü, 2024 yılındaki ciddi sıçrayışın güvenlik ve savunma projeleri ile sosyal destekler kaynaklı olduğu görülmüştür. Fonlara yapılan yüksek transferler, merkezi yönetim bütçesinde savunma ve sosyal yardım olan ağırlığıyla dikkat çekmektedir. Söz konusu toplam fon değerindeki artı-

şın ise Savunma Sanayi Destekleme Fonu ve Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu nedeniyle gerçekleştiği tespit edilmektedir.

Son olarak kâr amacı gütmeyen kuruluşlara bütçeden yapılan harcamalar incelendiğinde son 9 yıl içinde artış göstermektedir. TVF, bütçeden doğrudan ödenek almayan fakat kamuya ait birtakım varlıkların yönetimin yaparak bütçe dışı kamu kesimi kategorisine benzer bir yapı sunmakta ve uzun vadede bütçe disiplinini zayıflatıcı etki yaratmaktadır.

Dünyada Varlık fonları, ihracat fazlası ve doğal kaynak zengini ülkelerin şirketlerinden elde edilen tasarrufları değerlendirmek amacıyla hareket etmekle birlikte Türkiye’de ise bu durum tam tersine dönmekte ve bir tasarruf fazlası veya cari işlemler fazlası bulunmadığı için kamunun şirketleri finansman aracı olarak görülmekte ve bütçe dışı bir mali araç rolü oynamaktadır. Bu durum devlet bütçesinde sızıntılar yaratarak bütçe açıklarını beslemekte, mali ve ekonomik dengelerde uzun vadede bozucu etkiler yaratmaktadır.

KAYNAKÇA

Aksoy HM, Görev Zararı Ödemeleri ve Belirleyicilerinin Ampirik Analizi 1980 Sonrası (Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi 2020)

Aslantürk Y, ‘KİT’lere Yapılan Sermaye Transferleri ve Görev Zararı Ödemelerinin Analizi ve Bütçeye Etkileri’ (2018) 6(3) Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi 1-11

Aydın E and Şeker M, ‘Bütçe Şeffaflığı ve Türkiye’ (2022) 67 Maliye Çalışmaları Dergisi 47-66

Badem AC, Haftacı V and Özbek CY, ‘Türkiye’de Kamu Kesimi ve Özel Kesimde Bütçe Kontrol Uygulamasının Gelişimi’ (2024) 27 Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi 37-58

Beyala BC and Owoundi JP, ‘The Effects of Fiscal Rules on Budget Deficit Does Democracy Matter’ (2025) 53 Journal of Comparative Economics 290-315

Bülbül D, Devlet Bütçesi Teori Politika ve Uygulama (3rd edn, Turhan Kitabevi 2020)

Çaşkurlu E, ‘Gayrisafı Sabit Sermaye Oluşumunda Kamu Harcamalarının Etkisi 2006-2022 Türkiye Analizi’ (2023) Kamu Maliyesinde Teorik ve Uygulamalı Çalışmalar 1-22

Çetinkaya Ö, ‘Kamu Kurumlarında Bütçe Dışı Uygulamaların Bütçe Disiplini Açısından Değerlendirilmesi’ (2003) 36(3) Amme İdare-si Dergisi 67-88

Cho D and Lee KW, ‘Pension Sustainability and Government Ef-fectiveness in the Presence of Population Aging’ (2025) 147 Economic Modelling 1-8

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2025 Yılı Cum-hurbaşkanlığı Yıllık Programı (TC Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı 2024)

Dağ M, ‘Türkiye’de Bütçe Açıklarının Gelişimi Üzerine Dönemsel Bir Değerlendirme’ (2018) 10(21) Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 42-59

Edizdoğan N, Çetinkaya Ö and Gümüş Ö, Kamu Maliyesi (12th edn, Ekin Yayınevi 2021)

Ejder HL, Maliye Yazıları Türkiye’de Bütçe Politikaları 2002-2012 Dönemi (Gazi Kitabevi 2014)

Ejder HL and Bülbül D, ‘2022-2024 Bütçe Tahminlerinin Değer-len-dirilmesi’ (2022) 18(209) Malî Hukuk Dergisi 1027-1038

Ejder HL and Çaşkurlu E, ‘Makroekonomik Dengede Üçüz Açık Sorunu Türkiye İçin 1975-2015 Dönemi ARDL Model ile Tahmin Edilmesi’ (2020) 42(1) Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 1-22

Ejder HL and Zorkun M, ‘Türkiye’de Bütçe Politikalarının Gelir Dağılımına Etkisinin Değerlendirilmesi’ (2022) 22(3) Abant Sosyal Bi-limler Dergisi 1085-1107

Gözen MÇ and Bucak İ, ‘Bütçe Dışı Fonlar Üzerine Bir Değerlen-dirme Türkiye Ekonomisi Örneği’ (2017) Dünden Bugüne Ekonomi Ya-zıları 185-206

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Orta Vadeli Program 2025-2027 (Resmî Gazete 2024)

IMF, Fiscal Policy in the Great Election Year Fiscal Monitor (In-ternational Monetary Fund 2024)

İstanbul Planlama Ajansı, Sosyal Güvenlik Sisteminde Sürdürüle-bilirlik Türkiye’nin Sosyal Güvenlik Karnesi (İstanbul Büyükşehir Be-le-diyesi Kültür AŞ 2024)

Karasioğlu F and Göktürk İE, ‘Varlık Fonu Temel Stratejisi ve Türkiye Örneği’ (2017) 6(12) Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi 100-109

Kluza K, Czekaj M and Filipiak BZ, ‘The Electoral Cycle and Changes in the Off Budget Debt of Municipalities’ (2024) 155 Cities 1-17

Konukman A and Şimşek O, ‘Ulusal Varlık Fonları ve Türkiye Örneği’ (2017) 4 Çalışma ve Toplum 1913-1944

Meelen T and Sluijs JP, ‘Government Owned Enterprises and Sustainability Review and Research Agenda’ (2025) 122 Energy Research and Social Science 1-16

OECD, ‘OECD Journal on Budgeting’ (2007) 7(3) OECD Journal on Budgeting 1-147

Oyan O and Aydın A, Türkiye’de Maliye ve Fon Politikaları Alternatif Yönelişler (Adım Yayınları 1991)

Örücü E, ‘Bütçe Açıklarının Milli Gelire Etkisi 1975-2018 Dönemi Üzerine Bir Uygulama’ (2019) Econdor 363-381

Potrafke N, ‘The Economic Consequences of Fiscal Rules’ (2025) 153 Journal of International Money and Finance 1-34

Sandalcı U and Sandalcı İ, ‘Kamu Kesimi Ekonomi Büyüklüğü ve Kamu Etkinlik Düzeyi İlişkisi’ (2016) 25(1) Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 413-429

Tüleykan H, ‘2001 Yılından Günümüze Bütçe Politikalarında Mali Disiplin’ (2015) ICEB 216-225

World Bank, Turkey Public Finance Review Leveraging Fiscal Resources for Stability and Resilience (World Bank 2023)

Yazıcı R, ‘Türkiye’deki KİT’lerin Özelleştirme Tecrübelerinden Varlık Fonu Kurulmasına Bakış’ (2017) 3(3) Journal of Strategic Research in Social Science 89-100

Yıldırım H and Bülbül D, ‘Türkiye’de 2001 ve 2010 Yılları Arasında Kayıt Dışı İstihdamın Sosyal Güvenlik Kurumu Açıkları Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi’ (2018) 70 Akademik Bakış Dergisi 198-219

Yurdadoğ V, Akça H and Bozatlı O, ‘Sürdürülebilir Sosyal Güvenlik Sistemi İçin Mali Kural Önerisi’ (2019) 26(2) Yönetim ve Ekonomi 651-675

Zengin B, Koçoğlu Ş and Tanrıöven C, ‘Dünyada Varlık Fonları ve Türkiye Varlık Fonunun Diğer Ülke Varlık Fonları ile Karşılaştırılması’ (2020) 12(1) İşletme Araştırmaları Dergisi 95-110

ƒ VERGİ İNCELEMESİNDE FİİLİ BELİRLEYİCİLİK VE YARGI DENETİMİNİN SINIRLARI*

(DE FACTO DETERMINANCY IN TAX AUDITS AND THE LIMITS OF JUDICIAL
REVIEW)

Dr. Çağdaş MEYTİOĞULLARI**

ÖZ

Vergi incelemesi, vergi idaresinin kamu alacağını güvence altına almak amacıyla başvurduğu denetim araçları arasında maddi vakıanın tespitine yönelik ve kamu gücünün en yoğun biçimde kullanıldığı yöntemidir. Öğretide inceleme çoğunlukla hazırlayıcı işlem olarak değerlendirilmekte ve hukuki sonucun tarh işlemi ile doğduğu kabul edilmektedir. Ancak uygulamada, özellikle sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tespiti ile risk analizine dayalı seçme sistemleri bağlamında, inceleme raporlarının sonraki idari ve cezai süreçler üzerinde belirleyici bir etki yarattığı görülmektedir. Bu çalışma, vergi incelemesinin hukuki statüsü ile uygulamadaki etkisi arasındaki gerilimi “fiilî belirleyicilik” kavramı üzerinden analiz etmektedir. Fiilî belirleyicilik, idarenin normatif yetki sınırlarını aşmaksızın, delil üretimi, bilgi asimetrisi ve süreç tasarımı yoluyla kararın maddi çerçevesini belirleyebilme kapasitesini ifade eder. Bu bağlamda çalışma, yargı denetiminin yalnızca nihai işlem üze-

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 04.02.2026 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 20.02.2026 tarihinde birinci hakem; 26.03.2026 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

DOI: <http://dx.doi.org/10.69838/MHD.89649>

** İstanbul Üniversitesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Vergi Başmüfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, meytiogullari@icloud.com, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-7391-639X

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; MEYTİOĞULLARI, Çağdaş, “Vergi İncelemesinde Fiili Belirleyicilik ve Yargı Denetiminin Sınırları”, Malî Hukuk Dergisi, Sayı No.: 257, 2026, s. 79-106.

rinden yürütülmesinin yeterliliğini sorgulamakta ve denetimin süreç düzeyindeki sınırlarını tartışmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Fiili Belirleyicilik, Yargı Denetimi, Hazırlayıcı İşlem, Risk Analizi, KURGAN Projesi, Hukuki Güvenlik İlkesi, Ölçülülük İlkesi

ABSTRACT

Tax audits constitute the most intensive exercise of public power among the instruments used by tax administrations to secure public revenues, as they aim to establish material facts. In legal doctrine, audits are generally classified as preparatory administrative acts, with legal consequences deemed to arise only upon final assessment. However, in practice—particularly in cases involving fraudulent invoices and risk-based audit selection systems—audit reports often exert a decisive influence on subsequent administrative and criminal proceedings. This study analyzes the tension between the legal status of tax audits and their practical effects through the concept of “de facto determinancy.” This concept refers to the administration’s capacity, without exceeding its formal legal authority, to shape the substantive framework of decisions through evidence production, informational asymmetry, and procedural design. Accordingly, the article questions whether judicial review limited to final acts is sufficient and examines its procedural limits.

Keywords: *Tax Audit, De Facto Determinancy, Judicial Review, Preparatory Administrative Act, Risk-Based Analysis, KURGAN Project, Principle of Legal Certainty, Principle of Proportionality*

Giriş

Vergi denetimi, vergi idaresinin kamu alacağını güvence altına almak amacıyla kullandığı araçların bütününe ifade ederken; vergi incelemesi bu araçlar arasında maddi vakıanın tespitine yönelik ve kamu gücünün en yoğun biçimde kullanıldığı yöntemdir. Bu çalışma, vergi denetiminin en kapsamlı ve yoğun yöntemi olarak vergi incelemesinin hukuki niteliğini ve bu sürecin yargısal denetimle ilişkisini ele almakta; vergi

kaçakçılığı fiiline ilişkin vergi incelemesinin done üretim ve karara etki eden değerlendirme kapasitesine odaklanmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu'nun son yıllara ait faaliyet raporları, düzenlenen vergi tekniği raporlarının önemli bir kısmının sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiillerine ilişkin olduğunu göstermektedir.¹ Benzer şekilde, vergi inceleme raporlarının da önemli bir bölümü özellikle katma değer vergisi (KDV) bakımından sonuç doğuran sahte belge kullanımı tespitlerine dayanmaktadır. Bu raporlar yalnızca belgeyi düzenleyen mükellefi değil; zincirleme biçimde bu belgeleri kullanan diğer mükellefleri de kapsayacak şekilde geniş bir etki alanı yaratmaktadır. Bu durum, vergi incelemesinin uygulamadaki ağırlığını ve sonuç doğurma kapasitesini açık biçimde ortaya koymaktadır.

Vergi denetimi literatüründe vergi incelemesi ağırlıklı olarak iki eksenle ele alınmaktadır. İlk eksen, incelemenin teknik içeriğine ve maddi tespit yöntemlerine odaklanmakta; defter ve belgelerin incelenmesi, karşıt inceleme, ekonomik yaklaşım ve delil serbestisi ilkesi çerçevesinde uygulama boyutunu açıklamaktadır.² İkinci eksen ise incelemeyi idari işlem teorisi bağlamında hazırlayıcı işlem kategorisi içinde değerlendirmekte; hukuki sonucun tarh işlemi ile doğduğunu vurgulamaktadır. Bu yaklaşım, incelemenin normatif statüsünü açıklamak bakımından önemli olmakla birlikte, inceleme sürecinin sonraki idari ve cezai işlemler üzerindeki fiilî belirleyiciliğini sistematik biçimde analiz etmemektedir.³

Özellikle kaçakçılık fiilleri ve risk analizine dayalı seçme sistemleri bağlamında, inceleme raporunun tarhiyatın kapsamını, suç duyurusunun içeriğini ve adli sürecin başlangıç çerçevesini büyük ölçüde belirlediği görülmektedir.⁴ Böylece inceleme, normatif olarak hazırlayıcı işlem niteliğini korumakla birlikte, uygulamada sonuç üzerinde yoğunlaşmış bir etki alanı üretmektedir. Sorun, idarenin açık bir yetki aşımı içinde hareket etmesi değildir; aksine teknik kapasite, veri üstünlüğü ve takdir alanının birleşmesiyle ortaya çıkan süreç içi belirleyiciliktir.

¹ VDK, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2024 Faaliyet Raporu, 2025, 71

² Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları I-II,(6th edn. Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2015)

³ Şerif Emre Gökçay, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları, (1st edn. On İki Levha Yayıncılık, 2018)

⁴ Murat Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), (1st edn. Seçkin Yayınları, 2021) 307-339

Bu çalışma, vergi incelemesinin hukuki statüsü ile uygulamadaki etkisi arasındaki bu gerilimi “fiilî belirleyicilik” kavramı üzerinden analiz etmektedir. Fiilî belirleyicilik, idarenin normatif yetki sınırlarını aşmaksızın; delil üretim kapasitesi, bilgi asimetrisi ve süreç tasarımı yoluyla sonraki idari ve cezai işlemlerin maddi çerçevesini belirleyebilme gücünü ifade etmektedir. Bu çalışmada kullanılan “fiilî belirleyicilik” kavramı, mevcut literatürde bu adlandırmayla yer almamakta olup; idarenin bilgi üretimi ve süreç içi yönlendirme kapasitesini açıklamak üzere kavramsallaştırılmıştır. Bu yönüyle kavram, klasik takdir yetkisinden ayrılmakta ve yargısal denetimin yalnızca sonuç işlem üzerinden değerlendirilmesinin yeterliliğini sorgulamaktadır.

Çalışmanın literatüre katkısı üç noktada toplanmaktadır:

(i) Vergi incelemesini hazırlayıcı işlem teorisi ile sınırlı ele alan yaklaşımın uygulamadaki sınırlarını ortaya koymak ve bu sınırları “fiilî belirleyicilik” kavramı çerçevesinde yeniden açıklamak,

(ii) Dijitalleşen ve risk temelli hale gelen denetim sisteminde bilgi üretiminin anayasal denge üzerindeki etkisini tartışmak,

(iii) Yargısal denetimin etkinliğini, yerindelik yasağı ekseninden çıkararak süreç içi epistemik sınırlılık çerçevesinde yeniden değerlendirmek.

Bu çerçevede makalede, vergi incelemesinin teknik bir kontrol faaliyeti niteliğinin ötesinde, anayasal ilkeler ve yargısal denetim bağlamında yeniden değerlendirilmesi gereken bir süreç içi kapasite yoğunlaşma alanı olarak ele almaktadır.

Vergi İncelemesinin Hukuki Konumu

Vergi denetiminin temel amacı, vergilerin eksiksiz ve zamanında toplanmasını sağlamaktır. Ancak verginin yalnızca mali bir araç olmayıp ekonomik, sosyal ve politik işlevler üstlenmesi, vergi denetiminin fonksiyonlarını da genişletmektedir. Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi suretiyle kamu gelirlerinin güvence altına alınması, mükellefler arasında vergi yükü dengesinin sağlanması, kayıt dışılıkla mücadele, ekonomik istikrar ve kalkınmaya katkı ile kamu otoritesinin etkinliğinin tesis edilmesi, denetimin çok boyutlu amaçları arasında yer almaktadır.⁵ Bu çerçevede vergi denetimi, yalnızca tahsilat güvencesi sağlayan teknik bir

⁵ Mehmet Yüce and İsmail Hakkı Yücelen, Vergi Denetim Hukuku, (1st edn. Ekin Yayınevi, 2021) 91-93

mekanizma değil, aynı zamanda mali adaletin ve kamu düzeninin inşasında işlev gören bir kamu gücü faaliyetidir.

Vergi denetimi üst kavram olup yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama gibi çeşitli yöntemleri içermektedir. Bununla birlikte maddi olayın araştırılması ve vergi matrahının belirlenmesi bakımından belirleyici işlevi yerine getiren yöntem vergi incelemesidir.⁶ Bu nedenle öğretilerde “vergi denetimi” kavramının çoğu zaman fiilen vergi incelemesini ifade edecek şekilde kullanıldığı görülmektedir. Bu durum, incelemenin denetim yöntemleri içinde en kapsamlı ve en ayrıntılı teknik olmasıyla açıklanabilir.

Vergi denetiminin kapsamı ve yoğunluğu üzerine yapılan değerlendirmelerde, denetimin yalnızca teknik bir kontrol mekanizması olmadığı; yaygınlık ve yoğunluk düzeyinin mükellef davranışlarını şekillendiren bir kamu gücü göstergesi olduğu ifade edilmektedir. Bu çerçevede inceleme, diğer denetim araçlarına kıyasla hem müdahale yoğunluğu hem de bilgi üretim kapasitesi bakımından daha belirleyici bir konuma sahip olarak özellikle yaygın yoğun denetim uygulamaları ile idarenin fiili yetki alanını genişlettiği kabul edilmektedir.⁷

Doktrinde vergi incelemesinin teknik içeriği iki yönlü olarak açıklanmaktadır: İlk olarak, mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerinin doğruluğunun ve mevzuata uygunluğunun denetlenmesi; ikinci olarak ise kayıtlarla bağlı kalınmaksızın ekonomik yaklaşım çerçevesinde gerçeğin araştırılması. Bu ayrım, revizyon tekniği ile araştırma tekniği arasındaki farkı ortaya koymaktadır. Revizyon, kayıtlara yansıyan işlemlerin sonradan değerlendirilmesi iken; araştırma, kayıtlardan bağımsız biçimde maddi gerçeğin tespitine yönelir. Bu bakımdan vergi incelemesi, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin somutlaştırılmasında idareye her türlü delilden yararlanma imkânı tanıyan merkezi bir araç olarak diğer denetim yöntemlerinden ayrılmaktadır.⁸

İdari işlem teorisi bakımından ise vergi incelemesinin hukuki niteliği ayrıca değerlendirilmelidir. Öğretilerde hâkim görüş, inceleme sürecini tarhiyat öncesi hazırlık işlemi olarak nitelendirmektedir. Buna göre ince-

⁶ Batı (n 4) 231

⁷ Ulvi Sandalcı, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Etkinliğine Yönelik Bir Değerlendirme”, (2018), (232), Vergi Raporu Dergisi, 140-160

⁸ Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Hukukunda Vergi İncelemesi”, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, (Seçkin Yayınları, 2010) 396

leme raporu tek başına icrai sonuç doğurmaz; asli işlem, vergi dairesince tesis edilen tarh işlemidir.⁹ Ancak inceleme sürecinin maddi vakıyı belirleme ve hukuki nitelendirmeyi şekillendirme fonksiyonu nedeniyle sonraki işlemler üzerinde güçlü bir yönlendirici etki yarattığı belirtilmektedir.¹⁰ İncelemenin normatif olarak “hazırlayıcı işlem” kabul edilmesi, onun fiilî belirleyici etkisini bütünüyle açıklamamaktadır. İnceleme raporu tarhiyatın maddi temelini oluşturmakta; uzlaşma sürecinin çerçevesini belirlemekte ve özellikle kaçakçılık fiilleri bakımından cezai süreci tetikleyebilmektedir. Bu nedenle incelemenin hukuki konumu yalnızca biçimsel statüsü üzerinden değil, sonraki işlemler üzerindeki belirleyici etkisi dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

• *Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetim*

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesinde vergi incelemesinin amacı “ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” olarak tanımlanmıştır. Bu tanım, incelemenin salt şekli bir belge kontrolü olmadığını; vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına yönelik maddi bir araştırma faaliyeti olduğunu göstermektedir. Nitekim Kanun’un 3. maddesinde benimsenen delil serbestisi uyarınca vergiyi doğuran olay yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.¹¹ Bu düzenleme, incelemenin defter ve belgelerin revizyonu ile sınırlı kalmadığını; gerektiğinde harici veriler, karşıt incelemeler ve ekonomik analizler yoluyla gerçeğe ulaşmayı hedefleyen geniş kapsamlı bir araştırma yetkisi içerdiğini ortaya koymaktadır.¹²

Bu yönüyle vergi incelemesi, mükelleflerin devlet otoritesini en yoğun biçimde deneyimlediği alanlardan biri olarak kamu yararı ile mükellef hakları arasındaki dengenin fiilen sınındığı bir zemin oluşturur. Delil serbestisi, geniş araştırma yetkisi ve ekonomik yaklaşım imkânı, incelemeyi güçlü bir kamu gücü faaliyetine dönüştürmekte; bu durum ise ölçülülük, hukuki güvenlik ve savunma hakkı bakımından hassasiyet

⁹ Mualla Öncel, Nami Çağan and Ahmet Kumrulu, *Vergi Hukuku*, (32nd edn, Turhan Kitabevi 2023) 97

¹⁰ Mehmet Bayram, “Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği ve Kapsamı”, (2019), (241) *Vergi Raporu Dergisi*, 95-111

¹¹ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi:04.01.1961, RG 10.01.1961/10703

¹² *Batı* (n 4) 134

gerektirmektedir.¹³ İnceleme sürecinin özensiz veya orantısız yürütülmesi, telafisi güç sonuçlara ve haksız rekabet ortamına yol açabilmektedir.

İdari işlem teorisi bakımından vergi incelemesi sürecinde sebep, konu ve maksat unsurlarının nasıl somutlaştığı ayrıca önem taşımaktadır. İncelemenin sebep unsuru, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması gerekliliğidir. Ancak bu genel çerçeve, somut olayda matrahın eksik beyan edildiğine ilişkin objektif ve denetlenebilir verilere dayanmayı zorunlu kılar. Varsayıma dayalı, soyut veya genelleyici tespitler üzerine inşa edilen raporlar sebep unsuru bakımından sakatlık doğurur.¹⁴ İnceleme faaliyetinin konusu ise yalnızca potansiyel bir tarhiyat değil, inceleme sonucunda ortaya konulan maddi tespitlerdir; tarh işlemi bu tespitlerin hukuki sonucudur. Maksat yönünden genel ve soyut amaç kamu yararının sağlanması iken, özel ve somut amaç ödenmesi gereken verginin doğruluğunun ortaya konulmasıdır. Bu ayrım, incelemenin hazineci bir yaklaşımla salt gelir artırıcı bir araç olarak değerlendirilmesini engelleyen anayasal bir sınır işlevi görmektedir.

Vergi idaresinin takdir yetkisi, bağlı yetki-takdir yetkisi ayrımı çerçevesinde incelenmekte; yargısal denetimin yerindelik alanına müdahale edemeyeceği kabul edilmektedir.¹⁵ Yargısal denetim, işlemin hukuka uygunluğu ile sınırlı olup; işlemlerde takdir yetkisinin keyfiliğe dönüşmemesi, somut ve yeterli bir sebebe dayanması ve ölçülülük ilkesine uygun kullanılması aranır. Bu tartışmalar çoğunlukla nihai tarh işlemi üzerinden yürütülmektedir. Oysa vergi incelemesi, nihai işlemin maddi temelini oluşturan süreci ifade eder. İnceleme raporunun tarhiyatın kapsamını, dayanağını ve hatta cezai süreci belirleyebildiği dikkate alındığında, takdir yetkisinin fiili kullanım alanının yalnızca sonuç işlemle sınırlı olmadığı açıktır. Bu nedenle takdir yetkisinin hukuka uygunluğu değerlendirilirken, yalnızca nihai işlemin değil, bu işlemi şekillendiren inceleme sürecinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Bununla birlikte, yargısal denetimin fiilî sınırları yalnızca yerindelik yasağından kaynaklanmamaktadır. Vergi yargısı, kural olarak idare-

¹³ H. Neziğ Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, (1st edn, Beta Yayıncılık 1994) 7

¹⁴ Müjgan Karyagdı, İdari İşlem Olarak Vergi İnceleme Süreci, (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2021) 58

¹⁵ Engin Hepaksaz and Orçun Avcı, "Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Sürecinde Yetki Unsuru ve İdarenin Takdir Yetkisi", (2021) (22/2), Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 250-275

nin oluşturduğu işlem dosyası üzerinden denetim yapmakta; bilirkişi, keşif vb. tespit araştırma yöntemleri mevcut olsa da maddi vakianın tespiti aşamasında incelemede üretilen bilgi setini esas almaktadır. İnceleme sürecinde delillerin toplanması, ekonomik analizlerin yapılması ve maddi olayın kurgulanması idare tarafından gerçekleştirildiğinden, yargısal denetim çoğu zaman bu çerçevede içinde kalmaktadır. Bu durum, takdir yetkisinin yalnızca nihai işlemde değil, inceleme sürecinin bilgi üretim aşamasında da fiilen kullanıldığını göstermektedir. Dolayısıyla yargısal denetimin sınırı, yalnızca normatif yerindelik yasağıyla değil; inceleme aşamasında oluşan bilgi asimetrisi ve teknik belirleyicilik ile de şekillenmektedir. Bu bağlamda sorun, yargısal denetimin normatif kapsamından ziyade, denetimin başlangıç verisinin idare tarafından tek taraflı üretilmiş olmasından kaynaklanan epistemik sınırlılıktır.

• Kaçakçılık Fiilleri Bağlamında İnceleme

Vergi kaçakçılığı fiilleri bakımından vergi incelemesi, sıradan bir matrah kontrolü faaliyeti olmaktan çıkar; maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına yönelik yoğunlaştırılmış bir araştırma sürecine dönüşür. Kaçakçılık fiilleri çoğu zaman kayıt dışılık, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma gibi bilinçli davranış kalıpları üzerinden gerçekleştiğinden, inceleme süreci defter ve belgelerin şekli uygunluğuyla yetinemez. Bu nedenle idare, ekonomik yaklaşım, karşıt inceleme ve harici veri analizleri gibi yöntemlerle işlemlerin gerçek mahiyetini ortaya koymaya yönelir.¹⁶ Böylece inceleme, oluşan vergi kaybının yanında fiilin hukuki niteliğini de belirleyen bir tespit alanı haline gelir. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri bakımından yapılan çalışmalarda, inceleme sürecinin salt vergisel tespit aşamasından çıkarak cezai sonuçlar doğuran bir belirleme sürecine dönüştüğü vurgulanmaktadır.¹⁷

Kaçakçılık fiillerinin tespitinde delil serbestisi ilkesi belirleyici bir rol oynar. Ancak bu serbestlik, özellikle kast unsurunun varlığının ortaya konulmasında daha yüksek bir ispat standardını gerektirir.¹⁸ İnceleme raporunda yer alan değerlendirmelerin varsayıma değil somut ve objektif verilere dayanması zorunludur. Aksi halde inceleme süreci, maddi tespit

¹⁶ Batı (n 4) 133-148

¹⁷ Osman Eşgin, “Sahte Belge Düzenleme Fiili ile Mücadelede VUK’un 160/A Maddesinin Uygulanması Sorunlar ve Öneriler”, (2021), (257), Vergi Raporu Dergisi, 46-54

¹⁸ Nuri Ok and Ahmet Gündel, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, (1st edn. Seçkin Yayınları 2002) 20

aracı olmaktan çıkarak takdirî yorum alanına kayar. Bu noktada kaçakçılık fiili ile basit usulsüzlük ya da teknik hata arasındaki ayrımın açık biçimde ortaya konulması gerekir. İnceleme raporu, vergisel sonuçlar ile birlikte fiilin cezai niteliğini de belirleyen temel metin olduğu için, maddi olgular ile hukuki nitelendirme arasındaki bağın açık ve gerekçeli kurulması şarttır.¹⁹

Her ne kadar doktrinde inceleme süreci hazırlayıcı işlem olarak nitelendirilse de, kaçakçılık fiilleri bağlamında inceleme raporunun fiili belirleyiciliği yüksektir. Tarhiyatın kapsamı, suç duyurusunun içeriği ve ceza yargılamasına taşınacak maddi çerçeve büyük ölçüde inceleme raporunda şekillenir. Bu durum, incelemeyi normatif statüsü itibarıyla hazırlık işlemi; ancak etkisi itibarıyla yönlendirici ve belirleyici bir aşama haline getirmektedir. Kaçakçılık suçlarında idarenin tespitlerinin ceza sürecine veri oluşturması, inceleme aşamasında kullanılan takdir yetkisinin fiili sonuç alanını genişletmektedir.

Kaçakçılık fiilleri ağır yaptırımlar doğurduğundan, inceleme sürecinin hukuki güvenlik ve ölçülülük ilkeleri çerçevesinde yürütülmesi özel önem taşır. Özellikle sahte belge tespiti gibi durumlarda zincirleme değerlendirmeler, emsal analizleri ve ekonomik çıkarımlar kullanıldığında, bunların açık ve denetlenebilir gerekçelere dayanması gerekir. Aksi takdirde, hazırlayıcı işlem olarak nitelendirilen inceleme süreci, fiilen sonuç belirleyici bir ceza mekanizmasına dönüşebilir. Bu nedenle kaçakçılık bağlamında vergi incelemesi, yalnızca mali sonuç doğuran bir araştırma değil; temel haklar bakımından hassas bir kamu gücü kullanım alanı olarak değerlendirilmelidir.

• Çalışmanın Konumu

Vergi denetimi literatüründe vergi incelemesi ağırlıklı olarak etkinlik ile idari işlem bakımlarından iki eksenle ele alınmaktadır. İlki incelemenin teknik içeriğine ve maddi tespit yöntemlerine odaklanmakta; defter ve belgelerin revizyonu, araştırma teknikleri ve delil serbestisi ilkesi çerçevesinde incelemenin uygulama boyutunu açıklamaktayken²⁰; hukuki niteliğine odaklanan diğeri inceleme sürecini idari işlem teorisi bakımından hazırlayıcı işlem kategorisi içinde değerlendirmekte; ince-

¹⁹ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 306 Sıra No, R.G. Tarih-Sayı:18/06/2002-24789

²⁰ Yüce and Yücelen (n 5) 91-93

leme raporunun tek başına icrai sonuç doğurmadığını ve hukuki sonucun tarh işlemi ile ortaya çıktığını vurgulamaktadır.²¹

Bu yaklaşımlar, incelemenin normatif statüsünü ve teknik çerçevesini açıklamak bakımından önemli olmakla birlikte, inceleme sürecinin sonraki idari ve cezai işlemler üzerindeki fiilî belirleyiciliğini sistematik biçimde analiz etmemektedir. Özellikle kaçakçılık incelemelerinde raporun tarhiyatın kapsamını, suç duyurusunun içeriğini ve ceza yargılamasına taşınacak maddi çerçeveyi büyük ölçüde belirlediği dikkate alındığında, incelemenin yalnızca hazırlayıcı işlem kategorisi içinde değerlendirilmesi uygulamadaki güç ilişkilerini bütünüyle açıklamamaktadır.

Türkiye’de vergi denetim fonksiyonunun kurumsal olarak merkezileşmesi, dijital veri kullanımının artması ve risk analizi sistemlerinin yaygınlaşması, inceleme sürecinin bilgi üretim kapasitesini önemli ölçüde artırmıştır. Bu dönüşüm, incelemeyi yalnızca geçmiş işlemlerin denetlendiği bir kontrol faaliyeti olmaktan çıkararak, idarenin karar alanını şekillendiren bir süreç tasarımına dönüştürmektedir. İnceleme raporu, normatif olarak hazırlayıcı işlem niteliğini korumakla birlikte, uygulamada sonraki işlemleri yönlendiren ve çoğu durumda belirleyen bir etki yaratmaktadır.²²

Bu çalışma, vergi incelemesini klasik hazırlayıcı işlem teorisi içinde konumlandırmakla birlikte, söz konusu teorinin uygulamadaki sınırlarını özellikle kaçakçılık incelemeleri bağlamında analiz etmektedir. Çalışmada kullanılan “fiilî belirleyicilik” kavramı, idarenin hukuki yetki sınırlarını aşmaksızın; inceleme sürecinin tasarımı, delil üretim kapasitesi ve bilgi üstünlüğü aracılığıyla sonraki idari ve cezai işlemlerin maddi çerçevesini belirleyebilme gücünü ifade etmektedir. Kavram, normatif bir karar yetkisini değil; bilgi asimetrisi ve teknik belirleyicilik üzerinden ortaya çıkan yönlendiriciliği tanımlamakta ve bu yönüyle klasik takdir yetkisinden ayrılmaktadır. Bu çerçevede çalışma, incelemenin normatif statüsü ile uygulamadaki belirleyiciliği arasındaki gerilimi görünür kılmayı amaçlamaktadır. Bu gerilimin en yoğun biçimde gözlemlendiği alan ise vergi kaçakçılığına ilişkin incelemelerdir. Bu nedenle kaçakçılık incelemelerinde idarenin teknik kapasitesi ile hukuki takdir alanının birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

²¹ Öncel, Çağan and Kumrulu (n 9) 97

²² Hünkar Güler, “Türkiye’de Vergi Denetim Sisteminin Gelişimi ve Etkinliği”, (2018), (232), Vergi Raporu Dergisi, 290-305

Vergi Kaçakçılığı İncelemelerinde İdarenin Teknik ve Hukuki Üstünlüğü

Vergi kaçakçılığına ilişkin denetimler, idarenin hem teknik araçları hem de hukuki yetkileri bakımından mükellefler karşısında üstün bir konumda bulunduğu süreçlerdir. Bu üstünlük esasen iki boyutta kendisini göstermektedir: (i) teknik kapasite ve veri üstünlüğü, (ii) hukuki yetki ve takdir alanı.

Kaçakçılık fiiline ilişkin vergi incelemelerinde ortaya çıkan bu üstünlük, yalnızca normatif yetkilerden değil; denetim sürecinin teknik tasarımından da kaynaklanmaktadır. Özellikle risk analizine dayalı seçme yöntemleri ve büyük veri işleme kapasitesi, inceleme sürecinin başlangıç aşamasında idareye önemli bir bilgi avantajı sağlamaktadır.

• Teknik Kapasite ve Veri Üstünlüğü

Vergi denetim sisteminde son yıllarda gerçekleştirilen yapısal dönüşümler, idarenin teknik kapasitesini ve veri üstünlüğünü önemli ölçüde artırmıştır. 2022 yılında 60 No'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde Risk Analizi Genel Müdürlüğü kurulmuş; böylece denetim süreçlerinde veri temelli yaklaşımlar kurumsal bir nitelik kazanmıştır. Bu yapılanmayla birlikte, mükelleflerin vergiye uyum düzeyi, farklı kaynaklardan elde edilen büyük veri setleri üzerinde geliştirilen risk senaryoları aracılığıyla ölçülmekte, sektör ve mükellef ölçeğinde tespit edilen anormallikler doğrudan incelemeye sevk edilmektedir.²³

Vergi Denetim Kurulu bünyesinde geliştirilen Risk Analizi Değerlendirme ve Araştırma Sistemi (RADAR), Vergi Denetim Analiz Sistemi (VEDAS) ve Mükellef Bilgi Raporu (MBR) gibi dijital araçlar, idarenin denetim gücünü bütüncül bir yapıya kavuşturmuştur. Bu sistemler aracılığıyla mükelleflerin e-defter, e-fatura, beyanname, banka hareketleri, SGK kayıtları, EPDK bildirimleri gibi farklı kaynaklardan gelen veriler çapraz biçimde analiz edilmekte; elde edilen sonuçlar hem idari hem de cezai süreçlerde temel delil niteliği kazanmaktadır.²⁴

Risk analizine dayalı denetim modeli, denetlenecek mükelleflerin risk düzeyine göre seçilmesi esasına dayanmakta; bu yönüyle kaynak

²³ Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Sayı No:60, RG 18.04.2020/31103

²⁴ Ziya Özpolat., “Vergi İncelemeleri ve RAM Senaryoları”, ziya.ozpolat.com, 14.09.2017, <<https://ziyaozpolat.com/vergi-incelemeleri-ve-ram-senaryolari>>, Erişim Tarihi: 20/08/2025

israfını önleyerek idari etkinliği artırmayı amaçlamaktadır.²⁵ Nitekim 2024 Faaliyet Raporu'nun C.1.4. bölümünde, sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine ilişkin risk modüllerinin geliştirilmesiyle, cari dönem şüphelilerinin “erken müdahale” mantığıyla tespit edilmesinin hedeflendiği belirtilmiştir. Ancak bu teknik üstünlük aynı zamanda asimetrik bir denetim ilişkisi de doğurmaktadır. Mükellefler çoğu zaman riskli buldukları kriterlerin özüne vakıf olamadan inceleme geçirmekte; bu durum, inceleme sürecinde delil oluşturma gücünü fiilen pekiştiren bir sonuç yaratabilmektedir.

Risk analizinin iç işleyişine dair yeterli açıklığın bulunmaması, mükelleflerin riskli buldukları kriterlere dair savunma zafiyeti sonucunu doğurmakta; bu da hukuki güvenlik ve keyfilikten korunma ilkeleri bakımından tartışmalı bir alan yaratmaktadır. Bunun yanında, vergi kaçakçılığı incelemelerinde kullanılan teknik göstergeler ve algoritmik değerlendirmeler, kimi zaman normatif denetim unsurlarını geri plana itmekte; mükelleflerin yalnızca skor bazlı bir değerlendirmeye tabi tutulmaları adalet algısını zedelemektedir.²⁶ Bu yönüyle risk analizi modeli, yalnızca teknik bir araç değil, hukuki ve kurumsal bir sorumluluk alanı olarak görülmelidir.

Vergi idaresinin sahip olduğu bu veri üstünlüğü, belge düzeni ve delil üretimi süreçlerinde de belirginleşmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) tespitlerinde, idare yalnızca beyan ve fatura verilerini değil, yargı kararları doğrultusunda banka hareketleri, sektörel kârlılık oranları, işletme büyüklüğü, istihdam bilgileri ve üçüncü taraf beyanları gibi göstergeleri de kullanmaktadır.²⁷ Kullanılan sahte belge tutarının mükelleflerin cirosuna oranlanması karinesinin²⁸ sahte belge düzenleme ve bilerek sahte belge kullanma incelemelerinde önem teşkil ettiği ifade edilmelidir. Böylelikle idare, dijital izler üzerinden kanaat oluşturabilen bir konuma ulaşmış; bu durum fiilen bir “delil üretim gücü” halini almıştır.

Ne var ki, bu güç çoğu zaman mükellefin savunma hakkı açısından zayıflatıcı bir etki doğurmaktadır. Çünkü incelemelerde kullanılan algo-

²⁵ VDK (n 1) 29-34

²⁶ OECD, *Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work*, (OECD Publishing, 2016), 24-28

²⁷ Danıştay 11. Dairesi, 2000/3818, 11.10.2000

²⁸ Şükrü Kızılot and Zühal Kızılot, *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*, (1st edn, Yaklaşım Yayıncılık 2009) 543

ritmik kriterler, ön kabule dayalı risk göstergeleri biçiminde işlev görmekte ve mükellefler bu kriterlere erişememektedir. Dolayısıyla idarenin sahip olduğu bilgi üstünlüğü, teknik bir avantajın ötesinde hukuki eşitsizlik üreten bir mekanizma haline gelebilmektedir. Nitekim, sahte belge düzenleyicisi olarak değerlendirilen mükelleflerin profilinin tespitine ilişkin varsayımlara dayanan yargı kararlarının da söz konusu algoritmaları pekiştirdiği ifade edilmelidir. Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında, yüksek ciro beyanına rağmen düşük KDV ödemesi yapan mükelleflerin sermaye yapısı, işletme organizasyonu, yoklama ve alış tespitleri birlikte değerlendirilerek sahte belge düzenledikleri sonucuna ulaşılması gerektiği ifade edilmiştir.²⁹ Bir başka kararda, mükellefin bu ciroları elde edebilecek ticari organizasyona ve emtia kapasitesine sahip olmaması, şirket ortağının diğer firmaları hakkında olumsuz tespitlerin bulunması, işyerinin küçük ve kiralık olması, üretim veya depo kapasitesinin bulunmaması gibi unsurların, düzenlenen faturaların sahte olduğuna kanaat getirmek için yeterli delil teşkil ettiği belirtilmiştir.³⁰ Çoğaltılması mümkün olan bu örnekler, idarenin delil üretiminde kullandığı göstergelerin yargısal alanda da varsayımsal biçimde kabul görebildiğini; dolayısıyla bilgi üstünlüğünün yalnızca denetim aşamasında değil, yargı kararlarında da etkili bir fiili güç ilişkisine dönüşebildiğini göstermektedir.

Bu bağlamda, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Risk Analizi Genel Müdürlüğü yanında kurulan Mükellef Hakları Kurulu, mükellef lehine dengeleyici bir mekanizma olarak tasarlanmışsa da, henüz fiilen işler hale gelememiştir.³¹ Kurulun etkinleştirilmesi, teknik kapasite ve veri üstünlüğü karşısında mükellef haklarını koruyacak bir denetim denge sistemi kurulabilmesi açısından zorunludur. Dolayısıyla teknik kapasite ve veri üstünlüğü, vergi denetiminde idari etkinliği artıran bir unsur olmakla birlikte, mükellef haklarını ve hukuki güvenliği gözeten normatif çerçeveye desteklenmediği takdirde denetim sürecinde ciddi bir asimetri yaratma potansiyeline sahiptir. Bu nedenle, veri temelli sistemlerin şeffaflık ilkesiyle uyumlu biçimde düzenlenmesi ve mükelleflere risk değerlendirmesi sürecinde bilgilendirme ve itiraz hakkı tanınması, vergi denetiminin anayasal meşruiyetini güçlendirecektir.

²⁹ Danıştay 7. Dairesi, 2005/372, 15.10.2005

³⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2020/432, 11.03.2020

³¹ Bülent Taş and Nazmi Karyağdı, 'Mükellef Hakları Kurulunun Üzerinden 7 Bahar Geçti', (2023) Ict Media, <<https://ictmedia.com.tr/yazar/icerik/832>>, Erişim Tarihi: 04/06/2025

• Hukuki Yetki ve Takdir Alanı

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine göre, vergi incelemesinin amacı “ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” Bu hüküm, idareye inceleme sürecinde değerlendirme ve yorum yapma imkânı verirken; aynı zamanda bu yetkinin hukuk devleti ilkesi çerçevesinde kullanılmasını da zorunlu kılmaktadır. Özellikle vergi kaçakçılığına ilişkin incelemelerde, ceza muhakemesi açısından incelemenin dava şartı kabul edilmesi ve hazırlık soruşturması mahiyeti kazanması önemli hususlardan birisidir.³²

Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde yer alan “vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır” ilkesi, idareye oldukça geniş bir delil serbestisi tanımaktadır. Bu ilke, belgelerin şekil olarak değil, olayın ekonomik ve fiilî içeriğinin de dikkate alınmasına imkân verir. Böylelikle idare, defter ve belgeler dışında banka kayıtları, üçüncü kişi beyanları, elektronik veri analizleri, sektör ortalamaları veya benzer göstergeleri de ispat aracı olarak kullanabilmektedir.³³ Bu durum, idarenin delil oluşturma gücünü artırmakla birlikte, karşı delil sunma hakkı saklı olmak üzere ispat yükünün fiilen mükellef aleyhine dönmesine yol açabilmektedir.

Özellikle vergi kaçakçılığına ilişkin incelemelerde, bu geniş ispat yetkisi hem idari hem de cezai sonuçlar doğurabilecek niteliktedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi kapsamında düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) fiilleri, yalnızca tarhiyatla sonuçlanan bir idari ihlal değil, aynı zamanda adli soruşturma gerektiren suç tiplerindedir. Bu nedenle, vergi inceleme elemanlarının tespit ve kanaatleri, vergi idaresi yanında, Cumhuriyet Savcılıklarına intikal eden süreçlerde de belirleyici hale gelmektedir. Dolayısıyla idarenin delil oluşturma gücü, yalnızca idari bir yetki değil, yargısal sonuçlar doğuran bir etki alanı kazanmaktadır. Konuya dair bazı yargı kararlarına çalışmanın “Teknik Kapasite ve Veri Üstünlüğü” bölümünde yer verilmişti.

İnceleme elemanlarının sahip olduğu takdir yetkisi, delillerin toplanmasından değerlendirilmesine kadar oldukça geniş bir yelpazede kullanılmaktadır. Örneğin, sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin varlığı çoğu durumda somut ticari faaliyetin “gerçekliğinin” yorumlan-

³² Bekir Baykara, ‘Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri’ (2004), 277, Vergi Dünyası, 15-25

³³ Şeker (n 13) 7

masına dayanmakta; bu da idarenin subjektif kanaatini güçlendiren bir unsur haline gelmektedir. Bir belgenin sahte olarak nitelendirilebilmesi, idarenin bu yönde tespitte bulunması ve eyleme geçmiş olmasına bağlıdır; aksi halde mükellef yönünden doğrudan bir bağlayıcılıktan söz edilemez. Bu çerçevede, yargı kararları da delillerin nasıl değerlendirileceği konusunda önemli bir rehber niteliği taşımaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 12/04/1994 tarihli kararında, biçimsel kuralara uygun şekilde düzenlenmiş faturaların dahi gerçeğe aykırılığının usulüne uygun saptamalarla kanıtlanabileceği belirtilmiştir.³⁴ Bu yaklaşım, vergi hukukunda delil serbestisi ilkesinin kapsamını genişletmekte; idareye, belge ve beyanların gerçekliğini dolaylı deliller ve karineler üzerinden değerlendirme olanağı tanımaktadır. Ancak bu durum, ispat yükünün fiilen mükellef aleyhine dönmesine ve delil değerlendirmesinde dengesizlik oluşmasına da yol açabilmektedir.

İdarenin delil toplama yetkisi ile delili değerlendirme yetkisi arasındaki ayrımın pratikte belirsizleşmesi, idari takdirin sınırlarının aşılması riskini doğurmaktadır. Özellikle risk analiz sistemlerinden gelen verilerin tek başına kanaat oluşturunca unsur olarak kullanılması, hukuki güvenlik ve ölçülülük ilkesi açısından sakıncalıdır. Danıştay'ın yerleşik içtihatlarında da bu konuya vurgu yapılmıştır. Nitekim Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında, “varsayıma dayalı değerlendirmelerle yapılan tahiyatların hukuken geçerli sayılamayacağı” belirtilmiş ve delillerin somutlaştırılmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir.³⁵ Bu yaklaşım, takdir yetkisinin keyfiliğe dönüşmemesi açısından yargısal bir sınır çizmektedir.

Ayrıca, idarenin geniş yorum yetkisi ekonomik yorum kavramı üzerinden derinleşmektedir. Vergi inceleme elemanları, maddi olayların ekonomik mahiyetini esas alarak “peçeleme” işlemlerini tespit edebilmekte; bu kapsamda görünürde yasal olan işlemlerin gerçekte vergiden kaçınma amacı taşıyıp taşımadığını yorum yoluyla belirleyebilmektedir. Ancak bu yorumun sınırını vergide kanunilik ilkesi oluşturur. Kanun koyucunun açıkça düzenlemediği bir alanın yorum yoluyla doldurulması, kıyas yasağının ihlali anlamına gelir.³⁶ Dolayısıyla ekonomik yorumun sınırı, kanunilik ilkesinin koruma alanı ile çizilidir.

³⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1995/23, 12.04.1994

³⁵ Danıştay 4. Dairesi, 1998/45, 26.10.1998

³⁶ Sedat Apak, ‘Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yorum Sorununun İncelenmesi’ (2017), 40(346) Vergi Sorunları Dergisi, 23,30

Sonuç olarak, vergi incelemelerinde idari takdir yetkisi, hem denetim etkinliği hem de hukuki güvenlik açısından çift yönlü bir işlev görmektedir. Teknik veri üretimi ile geniş takdir alanının kesiştiği noktada, denetim sürecinin yalnızca geçmişe dönük bir kontrol mekanizması olmaktan çıkarak sürekli gözetim niteliği kazandığı görülmektedir. Bu dönüşüm, mükellef açısından denetimin kapsamını ve etkisini yeniden tanımlamaktadır.

• *Mükellef Açısından Sonuçlar: Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) Projesi*

Önceki başlıklarda ortaya konulan teknik ve hukuki belirleyicilik, günümüzde dijital gözetim araçlarıyla daha da kurumsallaşmaktadır. Denetim artık yalnızca geçmişe dönük bir kontrol aracı olmaktan çıkmış, risk analizine dayalı sistemlerle birlikte mükelleflerin faaliyetlerinin her aşamasını kapsayan sürekli bir izleme mekanizmasına dönüşmüştür.³⁷ Bu dönüşümün son dönemdeki en somut örneği, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından geliştirilen KURGAN (Kuruluş Gözetimli Analiz) projesidir. Proje ile mükelleflerin ticari hayat döngüsü, kuruluş aşamasından itibaren izlenebilmekte; tedarik zincirleri, işlem hacimleri ve mali bağlantıları dijital ortamda analiz edilerek risk profilleri oluşturulmaktadır.³⁸ Böylece idare, potansiyel risk taşıdığı düşünülen mükellefleri henüz fiili bir vergi ihlali gerçekleşmeden önce denetim radarına alabilmektedir.

Bu yapı, idari etkinliği artıran bir araç gibi görünmekle birlikte, mükellefler açısından belirsizlik ve güvensizlik üretme potansiyeline de sahiptir. Zira, mükelleflerin çoğu zaman hangi kriterler uyarınca riskli sayıldıklarını veya incelemeye tabi tutulduklarını bilememe eleştirisine mahal vermektedir. KURGAN ve benzeri sistemler, idarenin sahip olduğu teknik ve veri üstünlüğünü daha da derinleştirerek mükellefleri “ön kabule dayalı” bir izleme sürecinin öznesi haline getirebilecektir. Bu durum, kaçakçılık fiiline ilişkin incelemelerde masumiyet karinesiyle bağdaşmayan bir “önleyici denetim” anlayışının fiilen yerleşmesine zemin

³⁷ OECD, Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and Other Emerging Economies,, OECD Publishing, Paris, 2022, 168-172

³⁸ Vergi Denetim Kurulu, 1 Ekim 2025 Sahte Belgeyle Mücadele Stratejisi- Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) Mükellef ve Meslek Mensupları Rehberi, VDK Rehberi,01/10/2025, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2025/10/1-Ekim-2025-Sahte-Belgeyle-Mucadele-Stratejisi-Kurulus-Gozetimli-Anali._57a16748029990fa.pdf>, Erişim Tarihi: 01/10/2025

hazırlamaktadır. Vergi denetiminin cezai boyutla kesiştiği durumlarda —özellikle sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma tespitlerinde— mükellefler, daha inceleme aşamasında “suç şüphesi” temelinde değerlendirilen bir konuma itilmekte; bu da silahların eşitliği ilkesi bağlamında hukuki açıdan ciddi bir asimetri yaratmaktadır.³⁹

Öte yandan, idarenin takdir yetkisi, bu dijital gözetim araçlarıyla birlikte daha da genişlemektedir. Bu durum, “delil toplama” ile “delili değerlendirme” süreçleri arasındaki sınırın bulanıklaşmasına yol açmakta ve idari takdirin genişlemesi sonucunu doğurmaktadır. Danıştay kararlarında da vurgulandığı üzere, varsayıma dayalı değerlendirmelerle yapılan tarhiyatların hukuken geçerli sayılamayacağı belirtilmekte; somut ve doğrudan ispat araçlarının zorunluluğu hatırlatılmaktadır.⁴⁰ Ancak KURGAN gibi sistemlerde, veri temelli tahminlerin fiili kanaat unsuru halini alma riski gün yüzüne çıkmaktadır.

Bu gelişmelerin mükellef açısından en önemli sonucu, şeffaflık ve öngörülebilirlik eksikliğidir. Mükellef, kendisini ilgilendiren risk kriterleri ile değerlendirilmesine erişememekte, hangi davranışlarının “riskli” sayılacağını önceden bilememektedir. Denetim süreci böylece bilgiye dayalı bir eşitsizlik üretmekte; idarenin sahip olduğu veri üstünlüğü, fiilen delil üretme gücüne dönüşmektedir. Bu durum mükelleflerin savunma haklarını zayıflatmakta ve hukuki güvenlik ilkesini aşındırmaktadır. Anayasa Mahkemesi, vergi incelemelerine yönelik bireysel başvurularda eşitlik ilkesinin uygulanmasına ilişkin ideal yaklaşımı, mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık iddialarının değerlendirilmesinde, öncelikle Anayasa’nın 10. maddesi çerçevesinde benzer sebebin ve farklı muamelenin tespit edilmesi; ardından aynı veya benzer durumdaki kişiler arasında mülkiyet hakkına müdahale bakımından farklılık gözetilip gözetilmediğinin belirlenmesi; bunun sonrasında ise farklı muamelenin, vergilendirme açısından devletin geniş takdir yetkisi dikkate alınarak, objektif ve makul bir temele dayanıp dayanmadığının ve müdahalenin ölçülü olup olmadığının sorgulanması gerektiğini vurgulayarak ortaya koymuştur.⁴¹ Tam bu noktada, bu yapısal asimetriyi dengelemek amacıyla mükellef haklarına yönelik savunma ve danışma mekanizması ihtiyacı daha görü-

³⁹ Doğan Şenyüz, ‘Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş’, İzmir Barosu Dergisi (2016), 2 (21),21

⁴⁰ Danıştay 4. Dairesi, 1998/45, 26.10.1998

⁴¹ Anayasa Mahkemesi, 2015/6728, 01.02.2018

nür hale gelmektedir. Tasarlanmış olmasına karşın işlevsellik kazanmayan Mükellef Hakları Kurulu'nun etkin hale getirilmesi, veri temelli gözetim sistemleri karşısında mükellef haklarının korunabilmesi açısından zorunludur.⁴² Aksi halde, denetim süreçleri idarenin teknik kapasitesini artırırken, mükelleflerin temel haklarını koruyan anayasal güvenceler zayıflayacak; vergi sisteminde güven esasına dayalı gönüllü uyum yerine, sürekli denetim ve potansiyel suçluluk algısına dayalı bir yapı yerleşecektir.

Sonuç olarak, KURGAN projesi ve benzeri dijital denetim sistemleri, vergi kaçakçılığıyla mücadelede etkinliği artırsa da, mükellef açısından sürekli gözetim, bilgi asimetrisi ve hukuki belirsizlik üreten bir alan haline gelmektedir. Bu nedenle, veri temelli denetim modellerinin hukuk devleti ilkeleriyle uyumlu hale getirilmesi, mükellef haklarının ve yargısal denetimin etkin biçimde korunması bakımından zorunludur.

Anayasal İlkeler ve Yargısal Denetimin Etkinliği

Mükellef hakları, mükelleflerin vergilendirme sürecinde idareye karşı talepte bulunma ve itiraz etme yetkisini kapsar; anayasa ve kanunlar gibi asli, Mükellef Hakları Bildirgesi gibi tali kaynaklarla temellendirilmiş bir hak alanıdır.⁴³ Mükellef haklarının bildirilmesi gibi olumlu bir uygulamalara karşın vergi denetim sistemi, idarenin geniş yetkilerle donatıldığı, buna karşılık mükelleflerin bilgiye erişim ile savunma haklarının görece sınırlı kaldığı bir alan olarak varlığını sürdürmektedir.⁴⁴ Bu durum, hukuk devleti ilkesinin en temel unsurlarından biri olan yargısal denetim ilkesini doğrudan ilgilendirmektedir. Vergi denetimi yalnızca bir idari işlem süreci değil, aynı zamanda mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkı gibi anayasal güvencelere temas eden karmaşık bir yapıdır. Bu nedenle, denetim yetkisinin sınırları ve yargı denetiminin etkinliği, anayasal ilkeler bakımından özel bir incelemeyi gerektirmektedir.

Önceki bölümlerde ortaya konulan teknik ve hukuki belirleyicilik dikkate alındığında, anayasal ilkeler normatif sınırlamalar dışında inceleme sürecinde oluşan fiili süreç içi yoğunlaşmanın denetlenebilirliğini sağlayan yasal güvenceler olarak değerlendirilmelidir.

⁴² Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Sayı No:60, RG 18.04.2020/31103

⁴³ Fatih Çavdar, Vergi İncelemelerinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri (1st edn, Gazi Yayınları 2021) 135

⁴⁴ Vergi Denetim Kurulu, Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları, (VDK) <<https://www.vdk.hmb.gov.tr/vergi-incelemesinde-mukellef-haklari>>, Erişim Tarihi:08/10/2025

• *Hukuk Devleti İlkesi ve Vergi İncelemesinin Sınırları*

Vergilendirme yetkisinin meşruiyeti, devletin mali gücünün keyfi biçimde kullanılmaması ve bireylerin mülkiyet hakkının korunması ilkelere dayanır. Bu nedenle, vergilendirme gücünün sınırlandırılması ve yetkinin yalnızca yasama organı tarafından kullanılabilmesi, bireyin ancak kendi iradesi veya temsilcileri aracılığıyla mali yükümlülük altına girebilmesi anlamına gelir. Böylelikle vergilendirme işlemlerinin hukuki dayanağı güçlendirilmekte, devlet-toplum ilişkisi meşruiyet ve uzlaşma temeli üzerine oturtulmaktadır. Anayasa Mahkemesi de verginin kanuniliği ilkesine ilişkin kararlarında, vergilerin yalnızca şeklen kanunla düzenlenmesiyle yetinilmemesi gerektiğini; bu ilkenin vergilendirme sürecine ilişkin tüm işlem ve eylemlerde kişi hak ve özgürlüklerinin korunmasını da kapsadığını vurgulamaktadır.⁴⁵ Bu bağlamda hukuk devleti, inceleme sürecinde maddi vakanın nasıl üretildiği ve hukuka uygunluğu ile ilgilenmelidir. Zira fiili belirleyiciliğin oluştuğu alan, çoğu zaman bu bilgi üretim aşamasıdır.

Hukuk devleti ilkesi, idarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka bağlı olmasını ve yargısal denetime açık bulunmasını zorunlu kılar. Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde tanımlanan inceleme görevi, vergi incelemelerinin hazırlayıcı işlem niteliğine rağmen fiili sonuç doğuran bir karaktere bürünmesine yol açmaktadır.⁴⁶ Nitekim mükellef hakkında düzenlenen tespit tutanakları, vergi suçu raporları veya risk analiz sonuçları, yargısal denetime konu nihai işlemde önce mükellef aleyhine fiili sonuçlar yaratabilmektedir. Bu durum, idarenin fiili belirleyicilik alanını genişletirken, yargısal denetimin çoğu zaman yalnızca sonuç aşamasına sıkışmasına neden olmaktadır. Oysa hukuk devleti ilkesi, yalnızca hukuka uygun sonuçları değil, hukuka uygun süreçleri de güvence altına almayı gerektirir.

İnceleme sürecinde oluşturulan maddi tespitlerin tarhiyat ve ceza yoluyla mülkiyet hakkına doğrudan müdahale etmesi, bilgi üretim aşamasındaki belirleyiciliğin anayasal düzeyde önem kazanmasına yol açmaktadır. Bu nedenle ölçülülük ilkesi yalnızca sonuç bakımından değil, inceleme sürecinin tasarımı bakımından da değerlendirmeye muhtaçtır.

• *Mülkiyet Hakkı, Eşitlik ve Ölçülülük İlkesi*

⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, 2003/86, 07.10.2023

⁴⁶ Karyagdı (n 14) 410-412

Vergi denetiminin sonuçları çoğu zaman doğrudan mülkiyet hakkına müdahale niteliğindedir. Tarhiyat ve ceza kesme işlemleriyle birlikte mükellefin malvarlığı üzerinde ciddi etkiler doğuran idari tasarruflar, Anayasa'nın 35. maddesiyle güvence altına alınan mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilmelidir. Vergi, niteliği gereği bireylerin birçok temel hakkı ve özgürlüğüyle doğrudan ilişkili olup, devletin mali gücünü birey üzerindeki en doğrudan müdahale araçlarından biri haline getirmektedir. Bu nedenle, vergilendirme sürecinde mülkiyet hakkına getirilen sınırlamaların hukuk devleti ilkesiyle uyumlu biçimde sınırlandırılması zorunludur.

Anayasa Mahkemesi birçok kararında, vergisel işlemler nedeniyle ortaya çıkan mülkiyet hakkı sınırlamalarında eşitlik, objektiflik ve ölçülülük ilkelerinin birlikte değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamıştır.⁴⁷ Mahkeme, vergilendirmede farklı muamelelerin ancak kamu yararı amacıyla dayanması ve ölçülü olması halinde Anayasa'ya uygun sayılabileceğini belirtmiştir. Aynı yönde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AIHM) de mülkiyetin barışçıl kullanımı hakkı kapsamında, vergi kaynaklı müdahalelerin birey üzerindeki "aşırı külfet" yaratmaması gerektiğini; bu bağlamda bireysel vergi yükü esasının gözetilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.⁴⁸

Devletin vergilendirme alanındaki düzenlemelerinde takdir yetkisi, diğer temel hak alanlarına kıyasla daha geniş olmakla birlikte, bu yetki sınırsız değildir. Anayasa'nın 13. ve 73. maddeleri uyarınca vergilendirme yetkisi ancak ölçülülük ve mali güce göre vergilendirme ilkeleriyle sınırlı biçimde kullanılabilir. Dolayısıyla, vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına getirilen her türlü müdahalenin, kamu yararı amacıyla orantılı bir ilişki içinde bulunması gerekmektedir.

Bu bağlamda, vergi denetiminde idarenin takdir yetkisi ve delil oluşturma gücü, ölçülülük ilkesi yönünden iki düzeyde incelenmelidir:

- (i) İnceleme sürecinin kapsamı ve süresinin makul olup olmadığı,
- (ii) Elde edilen verilerle mükellef hakkında yapılan değerlendirmelerin orantılı biçimde kullanılıp kullanılmadığı.

Aşırı uzun inceleme süreleri, belirsiz risk kriterleri ve sürekli gözetim araçları, mülkiyetin barışçıl kullanımı hakkı ile bağdaşmayan bir müdahale yoğunluğu yaratmaktadır. Bu durum, mükellefler açısından

⁴⁷ Anayasa Mahkemesi, 2015/6728, 01.02.2018

⁴⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 15375/89, 23.02.1995

yalnızca ekonomik bir yük değil, aynı zamanda belirsizlik ve güvence-sizlik üzerinden temel hak ihlali riski doğurmaktadır. Vergi idaresinin teknik kapasite ve veri üstünlüğünü genişleten denetim modellerinin, ancak ölçülülük ve eşitlik ilkeleriyle desteklenmesi halinde meşru bir hukuki zemine oturacağı açıktır.

• *Yargısal Denetimin Fiili Etkinliği ve İdarenin Üstünlüğü*

Vergi incelemesinin hem idari hem de cezai sürecin başlangıç sürecini üretmesi, yargısal denetimin etkinliğini doğrudan etkilemektedir. Önceki bölümlerde açıklanan teknik kapasite ve takdir alanı birleştiğinde yargısal denetimin epistemik bir sınırlılıkla karşı karşıya kaldığı gözlemlenmektedir.

Vergi denetim sistemi, özellikle sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine yönelik incelemelerde, idareye hem idari hem de adli süreçleri şekillendiren güçlü bir konum kazandırmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi uyarınca, 359. maddede tanımlanan kaçakçılık suçlarına ilişkin adli soruşturmanın başlatılabilmesi için vergi incelemesi yapılmış olması şarttır. Bu düzenleme, savcılık makamını fiilen idarenin hazırlık incelemesine bağımlı hale getirmekte; adli sürecin başlangıç aşamasında dahi idarenin belirleyici rolünü pekiştirmektedir.⁴⁹

Danıştay ve Yargıtay kararlarında da, vergi inceleme elemanının tespiti olmaksızın sahte belge nitelendirmesi yapılamayacağı yönünde içtihatlar yer almakta; böylece yargısal sürecin idari bulgulara dayalı yürütülmesi kurumsallaşmaktadır.⁵⁰ İnceleme süreci, bu yönüyle bir tür hazırlık soruşturması işlevi görmektedir; idare, delil serbestisi ilkesi çerçevesinde ekonomik yorum ve karine yöntemlerini kullanarak hem vergi ziyaı hem de suç tespiti bakımından belirleyici hale gelmektedir.

Bununla birlikte, savcılık makamı soruşturma aşamasında çoğu zaman idarenin sunduğu rapor ve belgelerle sınırlı kalmakta; konuyla ilgili uzman ve bilirkişiler ise yalnızca mevcut veriler üzerinden değerlendirme yapabilmektedir. Bu durum, vergi inceleme raporunun yargısal sürecin fiili çerçevesini belirlemesi sonucunu doğurmaktadır.⁵¹

⁴⁹ Baykara, (n 32) 15-25

⁵⁰ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 2014/124, 11.03.2014

⁵¹ Ezgi Ecem Alniak, "Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi, (Alniak Hukuk, Mart 2017), <<https://alniakhukuk.com/makaleler/idarenin-takdir-yetkisinin-yargisal-denetimi>>, Erişim Tarihi: 20/04/2025

Öte yandan, sahte belge kullandığı tespit edilen mükellefler hakkında KDV indirimlerinin reddedilmesi⁵² ve üç kat vergi ziyayı cezası uygulanması, idari etkinliği artırmakla birlikte tahsilat odaklı bir yaklaşımı güçlendirmektedir. Uzun süren yargısal süreçler nedeniyle mükellefler çoğu zaman uzlaşma veya pişmanlık hükümlerine yönelmekte; bu da gönüllü uyum yerine fiili teslimiyet doğurmaktadır.

Sonuç olarak, vergi incelemeleri hem idari hem de adli aşamalarda idarenin teknik ve hukuki üstünlüğü altında yürümekte, yargısal denetimin etkinliği süreç düzeyinde zayıflamaktadır. Fiilen hazırlık soruşturması işlevi gören inceleme mekanizması, idarenin hem taraf hem de belirleyici konumda olduğu bir yapı yaratmakta; bu durum hukuk devleti ilkesi bakımından denge ihtiyacını açıkça ortaya koymaktadır.

• Hukuki Güvenlik ve Sürekli Denetim Sorunu

Vergi denetimi, kamu gücünün doğrudan mülkiyet hakkına temas ettiği bir alan olduğundan, hukuki güvenlik ilkesi bu süreçte hem birey hem de idare açısından temel bir sınır işlevi görür. Bu ilke, bireyin hangi davranışının hangi hukuki sonuçları doğuracağını öngörebilmesini ve idarenin keyfî uygulamalardan uzak durmasını gerektirir. Denetimin hukuka uygun yürütülmesi, yalnızca vergi adaletinin değil, idareye duyulan toplumsal güvenin de ön koşuludur.⁵³ Sürekli gözetim ve risk analizine dayalı denetim modelleri, fiili belirleyicilik kapasitesini artırırken, hukuki güvenlik ilkesini denetimin sürekliliği bakımından da sınamaktadır.

Vergi denetiminde hukuki güvenliğin sağlanması, mükellefin süreçte katılımı, bilgilendirilmesi ve savunma hakkını kullanabilmesiyle mümkündür.⁵⁴ Ancak, mükelleflerin hangi kriterlerle denetime tabi tutuldukları hakkında tam bilgi sahibi olmamaları, aleyhlerine oluşturulan kanaatlere sürecin erken aşamalarında müdahale edememeleri, bu ilkenin fiilî etkisini zayıflatmaktadır.

Son dönemde dijital gözetim araçlarının yaygınlaşmasıyla birlikte vergi denetimi sürekli izleme ve analiz mantığına dayalı bir yapıya ev-

⁵² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2013/166, 30.04.2013

⁵³ Yıldırım Taylar, Özgecan Gök, Burcu Demirbaş Aksüt and Emine Sevcan Artun, Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, (1st edn, Oniki Levha Yayınları 2020) 74-76

⁵⁴ Vergi Denetim Kurulu, Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları, (VDK) <<https://www.vdk.hmb.gov.tr/vergi-incelemesinde-mukellef-haklari>>, Erişim Tarihi:08/10/2025

rilmiştir.⁵⁵ Vergi Denetim Kurulu bünyesinde geliştirilen KURGAN (Kuruluş Gözetimli Analiz) Projesi, mükellefleri faaliyetlerinin başından itibaren risk profilleri üzerinden değerlendiren bir sistem öngörmektedir. Bu model, etkinlik ve erken tespit amacı taşısa da, mükellef açısından “sürekli denetim altında olma” algısını güçlendirerek, kıstaslarına vakıf olmadığı risk analizleri karşısında öngörülebilirliğini zedelemektedir.

Risk analizine dayalı denetim, teorik olarak keyfilik riskini azaltan bir mekanizmadır; ancak algoritmik kriterlerin gizliliği, şeffaflık ve ölçülülük ilkeleri bakımından yeni sorunlar yaratmaktadır. Vergi Denetim Kurulu faaliyet raporlarında denetime alınan mükelleflerin Risk Analiz Sistemi verileri, ihbar ve şikayet başvuruları, diğer kamu kurum ve kuruluşlarından gelen bildirim ve raporlar, tamamlanmış denetim bulgular ve sektör analizleri doğrultusunda belirlendiği ifade edilmektedir.⁵⁶ Mükelleflerin risk analizi kriterlerine dair şeffaf bilgilendirmeden yoksun olması savunma hakkının etkin kullanımını da güçleştirmektedir. Dolayısıyla, teknik kapasiteye dayalı sürekli gözetim sistemleri hukuki güvenlik ilkesini destekleyici değil, aksine sınıyıcı bir işlev görebileceği kabul edilmelidir.⁵⁷

Bu nedenle dijital denetim araçlarının, belirlilik, şeffaflık ve orantılılık esaslarına uygun biçimde kurgulanması zorunludur. Vergi denetiminin başarısı mali etkinlik yanında, mükelleflerin sürece ve idarenin tarafsızlığına duyduğu güvenle ölçülmelidir. Hukuki güvenlik ilkesinin güçlendirilmesi, hem mükellef haklarının korunması hem de vergiye gönüllü uyumun sürdürülebilirliği bakımından temel bir gerekliliktir.

Değerlendirme ve Sonuç

Vergi incelemesi öğretide çoğunlukla hazırlayıcı işlem olarak konumlandırılmakta ve hukuki sonuçların nihai tarh işlemi ile doğduğu kabul edilmektedir. Bu normatif çerçeve, idari işlem teorisi bakımından tutarlı görünmekle birlikte, uygulamada inceleme sürecinin sonraki idari ve cezai işlemler üzerindeki belirleyici etkisini bütünüyle açıklamamaktadır. Özellikle kaçakçılık fiilleri bağlamında inceleme raporu, tarihyatın

⁵⁵ OECD, Tax Administration 2023: Digital Transformation of Tax Administration, OECD Publishing, Paris,2023,45-52

⁵⁶ VDK (n 1) 18

⁵⁷ Taylar, Gök, Demirbaş Aksüt and Artun, (n 53) 49

kapsamını, uzlaşma sürecinin sınırlarını ve adli soruşturmanın başlangıç verisini belirleyen kurucu bir metin niteliği kazanmaktadır.

Çalışma boyunca ortaya konulduğu üzere, vergi denetim sisteminde son yıllarda yaşanan kurumsal merkezileşme ve dijitalleşme süreci, idarenin teknik kapasitesini ve veri üstünlüğünü önemli ölçüde artırmıştır. Risk analizine dayalı seçme modelleri, büyük veri işleme sistemleri ve dijital gözetim araçları, inceleme sürecinin başlangıç aşamasında idareye ciddi bir bilgi avantajı sağlamaktadır. Bu avantaj, normatif olarak bağlı yetki–takdir yetkisi ayrımı içinde değerlendirilen alanın ötesinde, sürecin tasarımı ve bilgi üretimi aşamasında ortaya çıkan fiilî bir belirleyicilik yaratmaktadır.

Bu bağlamda “fiilî belirleyicilik” kavramı, idarenin hukuki yetki sınırlarını aşmasından ileri gelmemekte; sahip olduğu bilgi üretim kapasitesi ve teknik belirleyicilik üzerinden karar sonucunu yönlendirebilme gücünden kaynaklanmaktadır. Sorun, klasik anlamda yerindelik denetimi yasağından ziyade; yargısal denetimin çoğu zaman idarece üretilmiş maddi veri seti üzerinden yürütülmesi nedeniyle karşı karşıya kaldığı epistemik sınırlılıktır. İnceleme sürecinde oluşturulan maddi çerçeve, yargısal aşamada büyük ölçüde veri olarak kabul edilmekte; bu durum takdir yetkisinin fiilî kullanım alanını sonuç işleminden önceye taşımaktadır.

Kaçakçılık fiilleri bakımından bu tablo daha da belirginleşmektedir. İnceleme raporunun ceza soruşturmasına dava şartı teşkil etmesi, idari tespitlerin adli sürecin başlangıç noktasını oluşturması ve risk analiz sistemleriyle önleyici denetim mantığının kurumsallaşması, inceleme sürecini fiilen hazırlık soruşturması niteliğine yaklaştırmaktadır. Böyle bir yapıda idare hem maddi vakıayı üreten hem de bu vakıanın hukuki nitelendirmesini yapan konumda yer almakta; yargısal denetim ise çoğu zaman sonuca odaklanan bir kontrol mekanizması olarak kalmaktadır. Bu durum, hukuk devleti, ölçülülük, eşitlik ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından yeni bir denge ihtiyacını ortaya koymaktadır. Anayasal ilkeler nihai tarh işleminin hukuka uygunluğu yanında, inceleme sürecinin tasarımı ve bilgi üretim yöntemlerini de kapsayacak biçimde yorumlanmalıdır. Özellikle risk analizine dayalı sistemlerde şeffaflık, öngörülebilirlik ve itiraz imkânlarının güçlendirilmesi; delil üretimi ile delilin değerlendirilmesi arasındaki sınırın netleştirilmesi; inceleme sürecinde mükellefin erken aşamada etkin savunma imkânına kavuşturulması, fiilî belirleyicilik alanını dengeleyecek yapısal tedbirler olarak görülmelidir.

Bu çerçevede politika düzeyinde üç temel ihtiyaç ortaya çıkmaktadır:

1. Şeffaflık ve Bilgilendirme: Risk analiz kriterlerinin genel çerçevesinin kamuya açıklanması ve mükelleflere kendileri hakkında oluşturulan risk profilinin belirli ölçüde bildirilmesi.

2. Süreç İçi Denetim Mekanizmaları: İnceleme aşamasında bağımsız veya yarı bağımsız bir başvuru/itiraz mekanizmasının (örneğin Mükellef Hakları Kurulu'nun etkinleştirilmesi) işler hale getirilmesi.

3. Yargısal Denetimin Güçlendirilmesi: Yargının inceleme sürecinde oluşturulan maddi çerçeveyi de daha yoğun bir gerekçelendirme standardı üzerinden denetlemesi.

Sonuç olarak, vergi incelemesinin normatif statüsü ile uygulamadaki belirleyiciliği arasındaki gerilim, klasik hazırlayıcı işlem teorisinin ötesinde değerlendirilmelidir. Dijitalleşen ve veri temelli hale gelen denetim sistemi, idarenin teknik ve hukuki kapasitesini artırırken; anayasal güvencelerin süreç düzeyinde güçlendirilmesini zorunlu kılmaktadır.

KAYNAKÇA

Alniak EE, 'Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi', (Mart 2017), <<https://alniakhukuk.com/makaleler/idarenin-takdir-yetkisinin-yargisal-denetimi>>, Erişim Tarihi: 20/04/2025

Anayasa Mahkemesi, E.2003/73, K.2003/86, 07.10.2003 (R.G. 20.12.2005/ 26029)

Anayasa Mahkemesi, 2015/6728, 01/02/2018, (R.G. 07.03.2018/30353)

Apak S, 'Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yorum Sorununun İncelenmesi' (2017), 40(346) Vergi Sorunları Dergisi, 23-30

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v Netherlands, 15375/89, 23.02.1995

Başaran Yavaşlar F, "Türk Hukukunda Vergi İncelemesi", Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, (Seçkin Yayınları, 2010)

Batı M, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), (1st edn. Seçkin Yayınları, 2021)

Baykara B, 'Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri' (2004), 277 Vergi Dünyası, 15-25

Bayram M, "Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği ve Kapsamı", (2019), (241) Vergi Raporu Dergisi, 95-111

Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi No:60, (R.G.18.04.2020/31103
Çavdar F, Vergi İncelemelerinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri
(1st edn, Gazi Yayınları 2021)

Danıştay 4. Dairesi, E.1997/2818, K.1998/45, 26.10.1998

Danıştay 7. Dairesi, E.2003/134, K.2005/372, 15.10.2005

Danıştay 11. Dairesi, E.1999/897, K.2000/3818, 11.10.2000

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E.1994/355,
K.1995/23, 12.04.1994

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2012/280, K.2013/166,
30.04.2013

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2019/996, K.2020/432,
11.03.2020

Eşgin O, “Sahte Belge Düzenleme Fiili ile Mücadelede VUK’un
160/A Maddesinin Uygulanması Sorunlar ve Öneriler”, (2021), (257),
Vergi Raporu Dergisi, 46-54

Gökçay ŞE, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kap-
samı, Niteliği ve Sınırları, (1st edn. On İki Levha Yayıncılık, 2018)

Güler H, “Türkiye’de Vergi Denetim Sisteminin Gelişimi ve Et-
kinliği”, (2018), (232), Vergi Raporu Dergisi, 290-305

Hepaksaz E and Avcı O, “Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme
Sürecinde Yetki Unsuru ve İdarenin Takdir Yetkisi”, (2021) (22/2),
Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 250-275

Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları I-II,(6th edn.
Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2015)

Karyağdı M, İdari İşlem Olarak Vergi İnceleme Süreci, (1st edn,
On İki Levha Yayıncılık 2021)

Kızılot Ş and Kızılot Z, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden
Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura, (1st edn, Yaklaşım Yayıncılık
2009)

OECD, Advanced Analytics for Better Tax Administration: Put-
ting Data to Work, (OECD Publishing 2016)

OECD, Tax Administration 2022: Comparative Information on
OECD and Other Emerging Economies,, (OECD Publishing 2022)

OECD, Tax Administration 2023: Digital Transformation of Tax
Administration, (OECD Publishing 2023)

Ok N and Gündel A, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi
Kaçakçılığı Suçları,(1st edn. Seçkin Yayınları, 2002) 20

Öncel M, Çağan N and Kumrulu A, Vergi Hukuku, (32nd edn, Turhan Kitabevi 2023)

Özpolat Z, ‘Vergi İncelemeleri ve RAM Senaryoları’, 14.09.2017, <<https://ziyaozpolat.com/vergi-incelemeleri-ve-ram-senaryolari>>, Erişim Tarihi: 20.08.2025

Sandalcı U, “ Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Etkinliğine Yönelik Bir Değerlendirme”, (2018), (232), Vergi Raporu Dergisi, 140-160

Şeker HN, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, (1st edn, Beta Yayıncılık 1994)

Şenyüz D, ‘Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş’, İzmir Barosu Dergisi (2016), 2 (21), 13-50

Taş B, Karyağdı N, ‘Mükellef Hakları Kurulunun Üzerinden 7 Bahar Geçti’, <<https://ictmedia.com.tr/yazar/icerik/832>>, Erişim Tarihi: 04.06.2025

Taylar Y, Gök Ö, Demirbaş Aksüt B and Artun ES, Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, (1st edn, Oniki Levha Yayınları 2020)

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, ‘2024 Faaliyet Raporu’, <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2025/03/VDK-2024-Yili-Faaliyet-Raporu-c8a9030b4115e95c.pdf>> Erişim Tarihi: 28.10.2025

Vergi Denetim Kurulu, 1 Ekim 2025 Sahte Belgeyle Mücadele Stratejisi- Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) Mükellef ve Meslek Mensupları Rehberi, VDK Rehber, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2025/10/1-Ekim-2025-Sahte-Belgeyle-Mucadele-Stratejisi-Kurulus-Gozetimli-Anali._-57a16748029990fa.pdf>, Erişim Tarihi: 01.10.2025

Vergi Denetim Kurulu, Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları, <<https://www.vdk.hmb.gov.tr/vergi-incelemesinde-mukellef-haklari>>, Erişim Tarihi: 08.10.2025

Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi:04.01.1961, RG 10.01.1961/10703

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 306, (RG 18.06.2002/24789)

Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E.2012/11-1382, K.2014/124, 11.03.2014

Yüce M and Yücelen İH, Vergi Denetim Hukuku, (1st edn. Ekin Yayınevi, 2021)

MALÎ GELİŞMELER

FISCAL DEVELOPMENTS

* Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

* Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17)

* Hazine ve Maliye Bakanlığı Hazine ve Maliye Uzmanlığı Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik

* 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 22 nci Maddesi ve 89 uncu Maddesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 İnci Maddesi ve 10 uncu Maddesinde Yer Alan Bazı Oranların Yeniden Belirlenmesi Hakkında Karar (Karar Sayısı: 11257)

MALÎ GELİŞMELER
FISCAL DEVELOPMENTS

7577 SAYILI BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR
KANUN

Resmi Gazete Tarihi: 17.04.2026

Resmi Gazete Sayısı: 33227

BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN

MADDE 1- 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

“12. Her türlü şans ve bahis oyunlarına ait ilan ve reklam giderleri.”

MADDE 2- 4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun ek 7 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “kurumları” ibaresinden sonra gelmek üzere “(13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamındaki muafiyet hükmü hariç)” ibaresi eklenmiştir.

MADDE 3- 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinde yer alan “gibi kuruluşlar” ibaresinden sonra gelmek üzere “(Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflarca kurulan yükseköğretim kurumları tarafından işletilenler hariç)” ibaresi ve (4) numaralı fıkrasının (g) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki bent eklenmiştir.

“ğ) 4/11/1983 tarihli ve 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu kapsamında taşınmazların kamulaştırmayı yapan Devlet ve kamu tüzel kişilerine devri,”

MADDE 4- 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yer alan “yurt dışına” ibaresi “yurt dışına, serbest bölge içine veya diğer serbest bölgelere” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 5- 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasına ikinci cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiştir.

“Devlet payımı yarısına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye Cumhurbaşkanını yetkilidir.”

MADDE 6- 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununa aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 9- BOTAŞ’ın, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geldiği halde ödenmemiş olan her türlü vergi, fon ve paylar, idari para cezaları ile bunlara bağlı gecikme zammı ve gecikme faizi borçları BOTAŞ’ın Hazineinden görevlendirme bedeli alacaklarına karşılık, merkezi yönetim bütçesinin gelir ve gider hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin mahsup suretiyle, Ticaret Bakanlığınca terkin edilir. Bu kapsamda mahsuba konu olacak borçlara bu maddenin yayımlandığı tarihten sonra ferî alacak hesaplanmaz.

BOTAŞ'ın bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine ödemesi gereken her türlü vergi, fon ve paylar, BOTAŞ'ın Hazine'den 31/12/2026 tarihi sonuna kadar oluşmuş ve/veya oluşacak görevlendirme alacaklarına karşılık, merkezi yönetim bütçesinin gelir ve gider hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin mahsup suretiyle Ticaret Bakanlığınca aylık olarak terkin edilir ve terkin edilecek her türlü vergi asıllarına ilişkin ferî alacak hesaplanmaz.

İkinci fıkra hükmü uyarınca yapılacak mahsup işlemine konu görevlendirme bedeli hesaplamasında BOTAŞ'ın muhasebe kayıt ve belgeleri esas alınır. Görevlendirme uygulamasının son bulmasını müteakip 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 35 inci maddesinde öngörülen usule uygun olarak yapılan inceleme sonucunda hesaplanan görevlendirme bedelinin Ticaret Bakanlığı tarafından yapılan terkin tutarlarından az olduğunun tespit edilmesi halinde BOTAŞ tarafından yükümlülükler faizsiz olarak yerine getirilir ve söz konusu tutar genel bütçeye gelir kaydedilir.

Bu madde kapsamında yapılacak mahsup ve terkin işlemleri, terkin kararı alınması nedeniyle mahsup edilecek tutarlar dışında kalan görevlendirme bedellerinin ödenmesine engel teşkil etmez; idarenin bu bedellere ilişkin ödeme yetkisini ortadan kaldırmaz veya zamanını sınırlandırmaz.

Bu madde kapsamında BOTAŞ'ın Hazineden olan görevlendirme bedeli alacağı tutarını tespit etmeye ve mahsup suretiyle yapılacak terkin işlemlerini belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanı yetkilidir.”

MADDE 7- 29/6/2001 tarihli ve 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 2 nci maddesine dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (II), (III) ve (IV) sayılı cetveller kapsamındaki kamu idareleri ve bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kamu kurum ve kuruluşları ile kurdukları birlik, müessese, şirket ve işletmeler, fonlar, döner sermayeler, 8/6/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye tabi olup özelleştirme kapsam ve programında bulunmayan kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların doğrudan veya dolaylı olarak tek başına veya birlikte ya da ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları her çeşit kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketlerin mülkiyetinde bulunan taşınmazlar, ilgili idarelerin talebi halinde özelleştirme kapsam ve programına alınarak 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun kapsamında özelleştirilebilir. Özelleştirme gelirinün giderler düşüldükten sonra kalan kısmı ilgili idare muhasebe birimi hesabına aktarılır ve bütçesine gelir kaydedilir. Özel bütçeli idareler kaydedilen gelirler karşılığı ödenek kaydetmeye Cumhurbaşkanını yetkilidir. Yatırım niteliğindeki ödenekler yılı yatırım programı ile ilişkilendirilir.”

MADDE 8- 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen (c) alt bendi aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

“c) 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 2.873.900 TL’yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³’ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler ile engelli

sağlık kurulu raporunda ortopedik engelliliği yüzde 40 ve üzeri olup bu engel durumu nedeniyle sürücü belgesi alamayan malûl ve engelliler tarafından,”

MADDE 9- 5/5/2005 tarihli ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanunun mülga 26 ncı maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

“Defterdarın görev ve sorumlulukları

MADDE 26- Defterdar, bulunduğu ilde Hazine ve Maliye Bakanlığının en büyük memuru ve il ve bağlı ilçeler teşkilatının amiri sıfatını haiz olup, bulunduğu ilde Bakanlığın taşra teşkilatındaki işlemlerin mevzuat hükümlerine göre yürütülmesi, denetlenmesi, merkez ve taşradan sorulan soruların cevaplandırılması, kanuna aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulmasından görevli ve sorumludur.”

MADDE 10- 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“b) Aşağıda sayılan;

- 1) Ayni yardımlar,
- 2) Ölüm, doğum, evlenme yardımları,
- 3) Görev yollukları,
- 4) Seyyar görev, kıdem, ihbar ve kasa tazminatı,
- 5) İş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödemeler,
- 6) Keşif ücreti,
- 7) Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek çocuk ve aile zamları,
- 8) İşverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin %30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları,
- 9) İşverence işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 300 Türk lirasına kadar olan kısmı, prime esas kazanca tabi tutulmaz. (9) numaralı alt bentte belirtilen tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (B) fıkrasına göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz.”

MADDE 11- 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

“k) Her türlü şans ve bahis oyunlarına ait ilan ve reklam giderleri.”

MADDE 12- 25/6/2019 tarihli ve 7179 sayılı Askeralın Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan “240.000” ibaresi “300.000” şeklinde ve üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve yedinci fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir.

“(3) Birinci fıkra kapsamında tahsil edilen tutarlar Bakanlık merkez muhasebe birimi hesabına yatırılır. Bu tutarın 240.000 gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak kısmı genel bütçeye gelir kaydedilir, kalan kısmı Savunma Sanayii Destekleme Fonuna aktarılır.”

“Ek bedel olarak tahsil edilen tutarlar genel bütçeye gelir kaydedilir.”

MADDE 13- 5/4/2023 tarihli ve 7452 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Yerleşme ve Yapılaşmaya İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin Kabul Edilmesine Dair Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 2- (1) 6/2/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde yürütülen ulusal ve uluslararası projeler kapsamında üretilen konutlara ve iş yerlerine ilişkin borçlandırma bedellerinin 7269 veya 6306 sayılı Kanun kapsamında hak sahibi olarak kabul edilenler tarafından, 31/12/2026 tarihine kadar, defaten ödenmesi halinde bu bedele en fazla bir konut için %74, en fazla bir iş yeri için %48 oranında indirim uygulanır.

(2) Birinci fıkrada belirtilen projeler kapsamında üretilen iş yerleri bakımından da 7269 sayılı Kanunun ek 4 üncü maddesinin birinci fıkrası hükmü uygulanır. 6306 sayılı Kanun kapsamındaki alanlarda, 7269 sayılı Kanun kapsamında hak sahibi olanlara verilecek konut ve iş yerlerinin borçlandırmaları, 6306 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine göre yapılır.

(3) 12/4/2000 tarihli ve 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun geçici 17 nci maddesi kapsamında belirlenen talep sahipleri tarafından iş yerlerine ilişkin borçlandırma bedellerinin teslim tarihinden itibaren en geç 6 ay içerisinde defaten ödenmesi halinde birinci fıkrada iş yerleri için belirlenen indirim oranı uygulanır. Bu maddenin yürürlük tarihinden önce teslim edilen iş yerleri hakkında bu fıkranın birinci cümlesinde yer alan 6 aylık süre bu maddenin yürürlük tarihinden itibaren başlar.”

MADDE 14- Bu Kanunun;

a) 2 nci maddesi ve 3 üncü maddesi ile 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklik hükmü 1/1/2027 tarihinde,

b) 3 üncü maddesi ile 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına eklenen (ğ) bendi hükmü yayımını izleyen ikinci aybaşında,

c) 4 üncü maddesi 1/1/2026 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulamak üzere yayımı tarihinde,

ç) Diğer maddeleri yayımı tarihinde, yürürlüğe girer.

MADDE 15- Bu Kanun hükümlerini Cumhurbaşkanı yürütür.

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (II) SAYILI LİSTE UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ DEĞİŞTİRİLDİ

Resmi Gazete Tarihi: 12.04.2026

Resmi Gazete Sayısı: 33232

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (II) SAYILI LİSTE UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 17)

MADDE 1- 18/4/2015 tarihli ve 29330 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (II/C/1.1) bölümünde yer

alan “(II/C/1.3)” ibaresi “(II/C/1.3.1)” olarak değiştirilmiş ve “Yerli katkı oranı” tanımından sonra gelmek üzere aşağıdaki tanım eklenmiştir.

“Sürücü adayları ve sürücüler için sağlık raporu: 2918 sayılı Kanununun 41 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca 26/9/2006 tarihli ve 26301 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Sürücü Adayları ve Sürücülerde Aranacak Sağlık Şartları ile Muayenelerine Dair Yönetmelik hükümlerine göre düzenlenen raporu,”

MADDE 2- Aynı Tebliğin (II/C/1.3) bölümüne “1.3. Engellilik Derecesi %90’ın Altında Olanların Taşıt Alımlarında İstisna” başlığından sonra gelmek üzere “1.3.1. Biz-zat Kullanma Amacıyla Engelliliğine Uygun Hareket Ettirici Tertibat Yapıranların Taşıt Alımlarında İstisna” başlığı eklenmiş ve “1.3.1” bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“1.3.2. Ortopedik Engel Oranı %40 ve Üzeri Olan ve Sürücü Belgesi Alamayan-ların Taşıt Alımlarında İstisna

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numara-lı bendinin (c) alt bendi uyarınca, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi ve yerli katkı oranı en az %40 olan mallardan, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin,

- 87.03 tarife pozisyonunda yer alan, motor silindir hacmine bakılmaksızın, he-saplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dâhil bedeli 2.873.900 TL’nin altında olan binek otomobil, panelvan, pick-up, arazi taşıtı, ATV, jeep, steysin vagon, vb. taşıtların,

- 87.04 tarife pozisyonunda yer alan, eşya taşımaya mahsus, 2800 cm³ veya altın-da motor silindir hacmine sahip van, panelvan, kamyonet, pick-up, vb. taşıtların,

- 87.11 tarife pozisyonunda yer alan, motor silindir hacmine bakılmaksızın, mo-tosikletlerin,

engel oranı %40 ve üzeri olan ortopedik engellilerden ortopedik engelleri nede-niyle hakkında sürücü belgesi alamayacağına karar verilen malul veya engelliler tarafın-dan ilk iktisabı ÖTV’den müstesnadır.

ÖTV mükellefleri, bu istisna kapsamındaki taşıt tesliminde hesaplanan ÖTV tutar-ını, fatura bedeline dâhil etmez, ancak fatura bedeline dâhil edilmeyen bu tutarı düzen-lenen faturada “ÖTV Kanununun 7/2 Maddesi Kapsamında Hesaplanıp Fatura Bedeline Dâhil Edilmeyen ÖTV Tutarı..... TL’dir.” şerhi ile gösterir.

İstisna uygulanarak ilk iktisap kapsamında teslim edilen taşıtlar için de mükellef-ler tarafından (2A) numaralı ÖTV Beyannamesi verilir, ancak beyannamede ÖTV he-saplanmaz.

Beyannamenin verildiği günü takip eden günün mesai saati bitimine kadar bir di-lekçe ekinde;

- Alıcının (malul veya engellinin), maluliyet veya engel durumu itibarıyla orto-pedik engel oranının %40 ve üzerinde olduğu belirtilen ve ortopedik engeli nedeniyle hakkında sürücü belgesi alamayacağına dair değerlendirmeyi içeren engellilik sağlık kurulu raporunun bir örneği (elektronik ortamda teyit edilemeyenler için, aslı veya noter onaylı örneği),

- Ortopedik engeli nedeniyle sürücü belgesi alınamayacağına ilişkin engellilik sağlık kurulu raporuyla tevsik edilememesi durumunda, bu değerlendirmenin yer aldığı sürücü adayları ve sürücüler için sağlık raporunun bir örneği (elektronik ortamda teyit edileme-yenler için, aslı veya noter onaylı örneği),

• Satış faturasının, aslının aynı olduğu işletme yetkililerince imzalanarak ve kaşe tatbik edilerek onaylanmış fotokopisi,
mükellef tarafından, beyannamenin verildiği vergi dairesine verilir.

Vergi dairesince beyanname ve söz konusu belgeler incelenerek, engellilik sağlık kurulu raporundaki ortopedik engel oranının %40 ve üzerinde olduğu ve kişinin ortopedik engeli nedeniyle sürücü belgesi alamadığı tespit edilir.

Ortopedik engel oranı, malul veya engellinin sadece ortopedik engeli bulunması halinde, engellilik sağlık kurulu raporunda belirtilen orandır. Malul veya engellinin ortopedik engeli dışında başka engeli bulunması halinde, istisnadan yararlanılabilmesi için engellilik sağlık kurulu raporunda yer alan ortopedik engel teşhisinin karşısındaki engel oranının %40 ve üzerinde olması gerekir.

Malul veya engellinin engel oranı %40'ın altında birden fazla ortopedik engelinin bulunması halinde, ortopedik engel oranları, Erişkinler İçin Engellilik Değerlendirmesi Hakkında Yönetmelik çerçevesinde belirlenen hesaplama yöntemiyle toplanır. Vergi dairesince, engellilik sağlık kurulu raporundan ortopedik engel oranının tespit edilememesi veya hesaplanamaması halinde raporu düzenleyen hastaneden ortopedik engel oranının %40 ve üzerinde olup olmadığı teyit edilir.

Bu tespitler ve engellilik sağlık kurulu raporunun geçerli ve malul veya engellinin haiz olduğu en son tarihli rapor olduğunun Sağlık Bakanlığının sistemi üzerinden elektronik ortamda teyit edilmesi (bu şekilde teyit edilemeyenlerin ilgili hastaneden/il sağlık müdürlüğünden teyit edilmesi) üzerine, istisna uygulandığını gösteren “ÖTV Ödeme Belgesi” mükellefe verilir.”

MADDE 3- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 4- Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI HAZİNE VE MALİYE UZMANLIĞI YÖNETMELİĞİ DEĞİŞTİRİLDİ

Resmi Gazete Tarihi: 29.04.2026

Resmi Gazete Sayısı: 33238

Hazine ve Maliye Bakanlığından:

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI HAZİNE VE MALİYE UZMANLIĞI YÖNETMELİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR YÖNETMELİK

MADDE 1- 25/1/2020 tarihli ve 31019 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığı Hazine ve Maliye Uzmanlığı Yönetmeliğinin 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi aşığıdaki şekilde değiştirilmiş ve aynı fıkraya aşığıdaki bent eklenmiştir.

“d) Fiili hizmet süresi: Aylıksız izin ile toplamı üç ayı aşan hastalık ve refakat izinleri hariç, Hazine ve Maliye Uzmanlığı ve/veya Hazine ve Maliye Uzman Yardımcılığında geçen süreyi,”

“ı) Yabancı Dil Sınavı (YDS/e-YDS): ÖSYM tarafından yapılan Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavını/Elektronik Yabancı Dil Sınavını,”

MADDE 2- Aynı Yönetmeliğin 4 üncü maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(4) Giriş sınavı, Bakanlıkça yapılır. Ancak giriş sınavının yazılı ve sözlü olarak iki aşamalı düzenlenmesi halinde sınavın yazılı bölümü ÖSYM veya bu konuda uzmanlaşmış diğer kamu kurum ve kuruluşlarına da yaptırılabilir.

(5) Giriş sınavının yazılı bölümünün başka bir kuruma yaptırılması halinde, sınavla ilişkin hususlar protokol ile belirlenir.”

MADDE 3- Aynı Yönetmeliğin 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan “ile diğer fakültelerin” ibaresi yürürlükten kaldırılmış ve aynı fıkranın (ç) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(ç) Bakanlıkça gerekli görüldüğü takdirde, son başvuru tarihi itibarıyla son beş yıl içinde giriş sınavı ilanında belirtilen yabancı dillerin birinden YDS/e-YDS’den en az (C) seviyesinde veya dil yeterliği bakımından bunlara denkliği ÖSYM tarafından kabul edilen ve uluslararası geçerliliği bulunan belgeye sahip olmak.”

MADDE 4- Aynı Yönetmeliğin 6 ncı maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(1) Giriş sınavı, şekli Bakanlıkça belirlenen formata uygun olarak Resmî Gazete ile e-Devlet portalı, Cumhurbaşkanınca belirlenen kurumun internet sitesi ile Bakanlık resmî internet sitesinde sınav tarihinden en az otuz gün önce en az bir defa ilan edilmek suretiyle duyurulur.”

MADDE 5- Aynı Yönetmeliğin 7 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 7- (1) Giriş sınavına başvuru, elektronik ortamda yapılır. Bakanlık, duyuruda belirtilmesi kaydıyla başvuruları şahsen veya posta yoluyla da alabilir.”

MADDE 6- Aynı Yönetmeliğin 18 inci maddesinin beşinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(5) Atamaya esas belgelerini süresi içerisinde teslim etmeyenler, ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkralarda sayılanlar ile ataması yapıp göreve başladıktan sonra çeşitli nedenlerle görevinden ayrılanların yerine, giriş sınav sonuçlarının Bakanlık resmî internet sitesinde duyurulmasından itibaren müteakip sınav tarihine kadar en geç bir yıl içerisinde başarı sırasına göre yedek listede yer alan adaylar arasından atama yapılabilir.”

MADDE 7- Aynı Yönetmeliğin 21 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 21- (1) Uzman yardımcılığı dönemi en az üç yıldır.

(2) Uzman yardımcıları; uzmanlığın gerektirdiği bilgi, beceri ve nitelikleri kazanmaları amacıyla birimlerin görüşü alınmak suretiyle Genel Müdürlük tarafından hazırlanan ve Bakanlık onayı ile yürürlüğe konulan plan dahilinde aşağıdaki konularda mesleki eğitime tabi tutulur:

- a) Anayasa ve Cumhurbaşkanlığı teşkilat yapısı.
- b) Bakanlığın teşkilat yapısı ve görevleri.
- c) Bakanlığın görev alanına giren konulara ilişkin ulusal ve uluslararası mevzuat.
- ç) Yazışma, rapor yazma, bilimsel araştırma ve inceleme teknikleri ile mevzuat hazırlama.
- d) Yetenek ve yetkinliklerini artırmaya yönelik kişisel gelişim.

e) Genel Müdürlük tarafından belirlenen diğer konular.

(3) Uzman yardımcıları, görevli oldukları birimin görev alanına giren konularda ilgili birimce ayrıca eğitime tabi tutulabilir.

(4) Uzman yardımcıları, yetişme döneminde;

a) Teze yönelik çalışmaları yürütür.

b) Yabancı dil bilgisinin geliştirilmesi amacıyla kurslardan yararlandırılabilir.

c) Diğer birimlerde ya da taşra teşkilatında staja tabi tutulabilir.”

MADDE 8- Aynı Yönetmeliğin 23 üncü maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(1) Tez jürisi; Bakanlık onayı ile uzman yardımcısının görev yaptığı birim amirinin veya yardımcısının başkanlığında; uzman yardımcısının görev yaptığı birimden veya Bakanlığın diğer birimlerinden en az Daire Başkanı düzeyinde iki veya daha fazla üye ile uzman yardımcılığı dahil en az on yıl hizmeti bulunan Hazine ve Maliye Uzmanları arasından seçilecek başkan dahil en az beş asıl ve üç yedek üyeden oluşturulur.”

MADDE 9- Aynı Yönetmeliğin 24 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 24- (1) Uzman yardımcıları aşağıdaki şartları taşıması halinde yeterlik sınavına girmeye hak kazanır:

a) Fiili hizmet süresinin en az üç yıl olması.

b) Tezlerinin başarılı kabul edilmesi.

(2) Yeterlik sınavına girmeye hak kazananların sınavı en geç altı ay içinde yapılır.

(3) Yeterlik sınavına girmeye hak kazandığı halde geçerli mazeretine istinaden sınava giremeyenler, mazeretlerinin sona ermesini müteakip altı ay içerisinde Genel Müdürlükçe belirlenecek bir tarihte sınava alınır.”

MADDE 10- Aynı Yönetmeliğin 25 inci maddesinin altıncı fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(6) Sınav sonuçları, Genel Müdürlükçe Bakanlık resmî internet sitesinde duyurulur. Adaylara, ayrıca tebligat yapılmaz.”

MADDE 11- Aynı Yönetmeliğin 28 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “yeterlik sınavından” ibaresi “yeterlik sınavı sonucunun ilanından” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 12- Aynı Yönetmeliğin 29 uncu maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 29- (1) Yeterlik sınavında başarılı olanların uzman kadrolarına atanabilmeleri, YDS'den asgari (C) düzeyinde veya dil yeterliği bakımından buna denkliği ÖSYM tarafından kabul edilen ve uluslararası geçerliliği bulunan başka bir belgeye yeterlik sınavı sonucunun ilanından itibaren en geç iki yıllık fiili hizmet süresi içinde sahip olma şartına bağlıdır.”

MADDE 13- Aynı Yönetmeliğin 31 inci maddesinin üçüncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

MADDE 14- Aynı Yönetmeliğin 35 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 35- (1) Uzman ünvanını kazandıktan sonra görevlerinden çeşitli sebeplerle ayrılanlardan yeniden atanmak isteyenler, ilgili mevzuatındaki hükümler saklı

kalmak kaydıyla, kadro ve ihtiyaç durumuna göre Bakanlıkça uygun görülmesi halinde uzmanlığa yeniden atanabilirler.”

MADDE 15- Aynı Yönetmeliğe aşağıdaki ek madde eklenmiştir.

“Engellilerin sınavı

EK MADDE 1- (1) Bu Yönetmelik uyarınca düzenlenen sınavlar, engellilerin engellilik durumuna göre gerekli tedbirler alınmak suretiyle düzenlenir.”

MADDE 16- Aynı Yönetmeliğe aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“Geçiş hükmü

GEÇİCİ MADDE 2- (1) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce düzenlenen giriş sınavı sonucunda başarılı olanların, uzman yardımcılığına atanması bu maddenin yürürlük tarihinden önce yürürlükte bulunan hükümlere göre gerçekleştirilir.

(2) Birinci fıkra kapsamına girenler ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Hazine ve Maliye Uzman Yardımcısı kadrolarında bulunanların yeterlik sınavları, uzmanlığa atanmaları ile diğer iş ve işlemleri, hizmet süresinin hesaplanması ile yeterlik sınav sonucunun ilanına ilişkin hükümler hariç olmak üzere, bu maddenin yürürlük tarihinden önce yürürlükte bulunan hükümlere göre gerçekleştirilir.”

MADDE 17- Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 18- Bu Yönetmelik hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 22 NCİ MADDESİ VE 89 UNCU MADDESİ İLE 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN 5 İNCİ MADDESİ VE 10 UNCU MADDESİNDE YER ALAN BAZI ORANLARIN YENİDEN BELİRLENMESİ HAKKINDA KARAR (KARAR SAYISI: 11257) YAYINLANDI

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 22 nci Maddesi ve 89 uncu Maddesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci Maddesi ve 10 uncu Maddesinde Yer Alan Bazı Oranların Yeniden Belirlenmesi Hakkında Karar (Karar Sayısı: 11257) 30.04.2026 tarih ve 33239 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Söz konusu kararın tam metni için www.resmigazete.gov.tr adresini ziyaret ediniz.

YARGITAY KARARLARI
DECISIONS OF THE COURT OF CIVIL
APPEALS

* Yargıtay Ceza Daire Kararları

Decisions of the Criminal Chambers of the Court of Appeals

YARGITAY CEZA DAİRE KARARI
DECISION OF THE CRIMINAL CHAMBERS OF THE COURT OF APPEALS

YARGITAY
12. CEZA DAİRESİ

Esas No. 2025/2381
Karar No. 2026/2133
Tarihi: 03.03.2026

İlgili Kanun/Madde
5237 s. TCK/66
213 s. VUK/139

ÖZETİ: *Sanığa yüklenen "defter, kayıt ve belgeleri gizleme" suçunun Kanundaki cezasının türü ve üst sınırına göre, 5237 sayılı TCK'nın 66/1-e maddesinde öngörülen olağan dava zamanaşımının, kesen son sebep olan sanık hakkında mahkûmiyet hükmünün kurulduğu 07.10.2013 tarihinden temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiği ve bu itibarla katılan vekilinin temyiz nedenleri yerinde görüldüğünden, diğer yönleri incelemeyen hükmün 5320 sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'un 321. maddesi uyarınca bozulması hk.*

Yapılan ön inceleme neticesinde; sanık hakkında bozma üzerine kurulan hükümlerin temyiz edilebilir olduğu, temyiz edenin hükmü temyize hak ve yetkisinin bulunduğu, temyiz isteminin süresinde olduğu, temyiz isteminin reddini gerektirir bir durumun bulunmadığı tespit edilmekle, gereği düşünüldü:

I. HUKUKİ SÜREÇ

İlk Derece Mahkemesince, sanık hakkında 2005,20 06... takvim yıllarında sahte belge kullanma suçu yönünden ayrı ayrı (5728 sayılı yasa ile yapılan değişiklikten önceki) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b-1, 5237 sayılı Kanunun 43, 62, 53 maddeleri uyarınca 18... gün hapis cezası ile cezalandırılmasına ve hak yoksunluklarına, 2008 takvim yılında sahte belge kullanma suçu yönünden 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b, 5237 sayılı Kanunun 62, 53 maddeleri uyarınca 2 yıl 6 ay hapis cezası ile cezalandırılmasına ve hak yoksunluklarına, defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçundan 5728 sayılı Yasa ile değişik 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-2, 5237 sayılı Kanunun 62, 53 maddeleri uyarınca 15 ay hapis cezası ile cezalandırılmasına ve hak yoksunluklarına, karar verilmiş, sanık müdafinin temyizi üzerine Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 07.06.2018 tarihli 2016/65 06... /5444 Karar sayılı ilamı ile "A- Sanık hakkında 2005 takvim yılında sahte fatura kullanma suçundan verilen mahkûmiyet hükmüne yönelik sanık müdafinin temyiz itirazlarının incelenmesinde;

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 7 ve 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun 9. maddeleri hükmü uyarınca; sanığa yüklenen 2005 takvim yılında "sahte fatura kullanma" suçunun, 213 sayılı VUK'nın 359/b-1. maddesinde öngörülen cezasının miktarı ve üst sınırına göre, 5237 sayılı TCK'nın 66/1-e ve 67/4. maddelerinde öngörülen dava zamanaşımının, suçun işlendiği 21.01.2006 tarihinden temyiz inceleme tarihine kadar

gerçekleştiği anlaşılmış ve sanık müdafinin temyiz itirazları bu nedenle yerinde görülmüş olduğundan, sair yönleri incelenmeyen hükmün 5320 sayılı Kanunun 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA; ancak yeniden yargılama yapılmasını gerektirmeyen bu hususta aynı Kanunun 322. maddesinde öngörülen yetkiye dayanılarak karar verilmesi mümkün olduğundan sanık hakkında açılan kamu davasının gerçekleşen zamanaşımı nedeniyle 5237 sayılı TCK'nın 66/1-e, 67/4 ve 5271 sayılı CMK'nın 223/8. maddeleri uyarınca DÜŞMESİNE,

B-Sanık hakkında defter ve belge ibraz etmeme, 2006,2007,2008 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçlarından verilen mahkumiyet hükümleri yönünden sanık müdafinin temyiz itirazlarının incelenmesinde;

I-Defter ve belgeleri gizlemek suçunun oluşabilmesi için, bunların vergi incelemesi amacıyla ibrazının istenmesi gerektiğinden,“defter ve belge isteme yazısı” temin edilip defter ve belgelerin hangi amaçla istendiği belirlenmeden, eksik araştırma ile hüküm kurulması,

II-Sanığın suçlara konu olan faturaların gerçek bir ticari ilişkiye dayandığını savunması, sahte fatura kullanma suçunda, suçun maddi konusunun fatura olması; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinin 1. fıkrasında, faturalarda bulunması zorunlu olan bilgilerin neler olduğunun belirtilmesi, aynı Kanunun 227. maddesinin 3. fıkrasında "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" hükmünün yer alması; suç konusu faturaların dosya içinde bulunmadığının ve getirilip duruşmada incelenmediğinin anlaşılması karşısında; suç unsurlarının ve maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespiti bakımından;

1-Sanığın 2006,20 07... takvim yıllarında kullandığı iddia olunan faturaların, dosya içerisinde bulunan asıllarının veya onaylı örneklerinin incelenmesi ve 213 sayılı Kanunun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediğinin tespit edilmesi,

2- Faturaların zorunlu bilgileri içerdiğinin tespit edilmesi durumunda;

a) Suçlara konu olan faturaları düzenleyen mükellefler hakkında düzenlenmiş vergi inceleme raporlarının ilgili vergi dairesinden getirilmesi,

b) Aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması; dava açılmış ise, dosyalarının getirilerek incelenmesi ve bu davayla ilgili belgelerin onaylı örneklerinin çıkartılarak dosya içine konulması,

c) Faturaları düzenleyen şirket yetkilileri veya kişilerin, CMK'nın 48. maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi; kendilerinden, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kime verdiklerinin, sanığı tanıyıp tanımadıklarının ve faturaların verilmesi konusunda sanığın bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması,

d) Gerektiğinde, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için;

aa) Faturayı düzenleyen şirkete ait mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim ve tesellüm belgelerinin, bedelinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlama yeterliliği olan banka hesaplarının ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgelerin; faturaları kullananlara ait yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığına ilişkin belgelerin getirilmesi,

bb) Daha sonra, faturaları düzenleyen şirket ile kullanan şirket ve kişilerin ticari defterleri ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması,

Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde hükümler kurulması,

3- Kabule göre;

a) 2008 takvim yılında birden fazla fatura kullanılması nedeniyle zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği dikkate alınarak, sanık hakkında TCK'nın 43. maddesinin 1. fıkrasının uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi,

b) Hükümden sonra 24/11/2015 tarih ve 29542 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Anayasa Mahkemesi'nin 08/10/2015 tarihli 2014/140 esas ve 2015/85 karar sayılı kararı ile, 5237 sayılı TCK'nın 53. maddesinin bazı hükümlerinin iptal edilmesi nedeniyle, bu maddenin uygulanması açısından, sanığın durumunun yeniden belirlenmesinde zorunluluk bulunması, " gerekçeleri ile bozma kararı verildiği, bozma üzerine İlk Derece Mahkemesince, sanık hakkında 2006, 20 07... takvim yıllarına ilişkin sahte belge kullanma suçu yönünden olağanüstü zamanaşımı süresi dolduğundan sanık hakkında açılan kamu davalarının 5271 sayılı Kanunun 223/8. maddesi gereğince ayrı ayrı düşmesine, defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme suçu yönünden yüklenen fiilin kanunda suç olarak tanımlanmamış olması nedeniyle sanığın 5271 sayılı Kanunun 223/2-a maddesi gereğince beraatine, karar verilmiş, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığınca düşme kararının onamasına, beraat kararı yönünden hükmün onanmasına karar verilmesi görüşünü içeren tebliğname ile dava dosyası Daireye tevdi edilmiştir.

II. TEMYİZ SEBEPLERİ

Katılan vekilinin temyiz istemi; sanığa suça konu olan defter ve belgeleri ibraz etmesi için tebligat yapıldığı ve ancak sanığın süresinde defter ve belgeleri denetim elemanına sunmadığı ve bu şekilde atılı suçu işlediğine, Yerel Mahkeme 213 S. Yasanın 139 maddesi anlamında usulüne uygun tebligat yapılmadığı gerekçesi ile beraat kararının bozulması gerektiğine, verilen düşme kararlarının yerinde olmadığına, hukuka aykırı olarak verilen bu yöndeki düşme kararlarının de bozulması gerektiğine ilişkindir.

III. OLAY VE OLGULAR

İlk Derece Mahkemesince, dosyada mevcut belge ve bilgiler ve sanığın savunması dikkate alınarak yapılan değerlendirmede; sanığın 2005, 2006, 20 07... yıllarında sahte belge ve yanıltıcı belge kullanmak ve ayrıca ticari faaliyeti sırasında Simetri Metal Plastik Şirketinden almış olduğu ve yasal defterine itikal ettirdiği faturayı ibraz etmediğinin ileri sürüldüğü, Mahkememizin 2010/588 Esas sayılı dosyasında yapılan yargılamada verilen kararın Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2016/65 06... /5444 Karar sayılı ilamı ile bozulduğu ve ayrıca 2005

tarihli eyleme ilişkin olarak zamanaşımı nedeniyle düşme kararı verildiği, diğer eylemler yönünden yargılamaya devam edildiği, ancak suç tarihlerine göre sahte fatura düzenleme eylemlerinin yıllara göre 21/08/2018-21/01/20 20... /11/2020 tarihlerinde zamanaşımına uğradığı anlaşılacakla kamu davalarının düşmesine karar verildiği, defter ve belgeleri ibraz etmeme eyleminde ise ilgili kuruma yazılan müzekkere de defter ve belge isteme yazısının temin edilemediği, sadece tebliğat parçalarının gönderildiği, bu durumda defter ve belgelerin neye istinaden istendiğinin belli olmadığından sanığın sorumluluğunun doğmayacağı, ayrıca defter ve belgelerin istendiği sırada sanığın faaliyetine devam ettiği, 213 sayılı kanunun 139/2 maddesinde belirtilen istisnai hallerin de öncesinde tespit edilemediği, bu durumda sanığın üzerine atılı suçun unsurlarının oluşmadığı gerekçesi ile sanık hakkında düşme ve beraat hükümleri kurulmuştur.

IV. GEREKÇE VE KARAR

A.Sanık hakkında kurulan düşme hükümlerine yönelik;

Bozma üzerine yapılan yargılamanın hukuka uygun olduğu, iddia ve savunmada ileri sürülen hususların gerekçeli kararda gösterilip tartışıldığı, vicdanî kanının dosya içindeki belge ve bilgilerle uyumlu olarak kesin verilere dayandırıldığı kabul ve takdir kılınmış olduğu tüm dosya kapsamından anlaşılacakla, katılan vekilinin temyiz nedenleri yerinde görülmediğinden hükümlerin, Tebliğname'ye uygun olarak, oy birliğiyle ONANMASINA,

B.Sanık hakkında kurulan beraat hükmüne yönelik;

Sanığa yüklenen "defter, kayıt ve belgeleri gizleme" suçunun Kanundaki cezasının türü ve üst sınırına göre, 5237 sayılı TCK'nın 66/1-e maddesinde öngörülen olağan dava zamanaşımının, kesen son sebep olan sanık hakkında mahkûmiyet hükmünün kurulduğu 07.10.2013 tarihinden temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiği ve bu itibarla katılan vekilinin temyiz nedenleri yerinde görüldüğünden, diğer yönleri incelenmeyen hükmün 5320 sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'un 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, ancak yeniden yargılama yapılmasını gerektirmeyen bu hususta, aynı Kanun'un 322. maddesindeki yetkiye dayanılarak karar verilmesi mümkün olduğundan, sanık hakkındaki kamu davasının gerçekleşen dava zamanaşımı nedeniyle 5271 sayılı CMK'nın 223/8. maddesi uyarınca Tebliğname'ye aykırı olarak, oy birliğiyle DÜŞMESİNE,

Dava dosyasının, Mahkemesine gönderilmek üzere Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına TEVDİİNE,

03.03.2026 tarihinde 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

ANTALYA BÖLGE
ADLİYE MAHKEMESİ
5. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2026/942
Karar No. 2026/664
Tarihi: 30.04.2026

İlgili Kanun/Madde
6102 s. TTK/4, 12

ÖZETİ: *6102 Sayılı TTK'nın 12.maddesinde "bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir. Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla hakla bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamış olsa bile tacir sayılır. Anılan Yasanın 11.maddesinde "Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir. Ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınır, Bakanlar Kurulunca çıkarılacak kararnamede gösterilir." 15.maddesinde de "İster gezici olsun ister bir dükkanda veya sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanan ve geliri 11.maddenin 2.fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaftır." düzenlemesi bulunmaktadır. Bir kimsenin Vergi Usul Kanunu'na göre esnaf sayılması, TTK yönünden de esnaf kabul edilmesini gerektirmez. Ticaret siciline ya da Oda'ya kayıtlı olmamak da tacir olmamanın kesin bir kanıtı olmadığı gibi, vergi mükellefi olup olmamak da tacir ve esnaf ayrımında kesin bir ölçüt olarak kabul edilemez.*

Tarafların İddia ve Savunmalarının Özeti:

Davacı vekilinin dava dilekçesinde özetle; müvekkili tarafından davalıya... tarihinde... Bankası aracılığıyla karşılığında muz almak kaydıyla 30.000 TL tutarında muz bedeli verildiğini, ancak parası ödenen muzların teslim edilmediğini, bunun üzerine takip başlatıldığını, Manavgat 1. İcra Dairesinin... esas sayılı dosyası ile davalı borçlu hakkında başlatılan icra takibine davalının itiraz etmesi üzerine takibin durduğunu, itirazın haksız olduğunu belirterek, davalının icra dosyasına yapmış olduğu itirazın iptali ile takibin devamına, takip konusu miktarın %20'sinden az olmamak üzere icra inkar tazminatına hükmedilmesini talep ve dava ettiği, yapılan yargılama sonucunda Manavgat 4.Asliye Hukuk Mahkemesinin 18/12/2023 tarih,... Esas,... Karar sayılı karar ile görevsizlik kararı verildiği, Alanya Asliye Ticaret Mahkemesinin 24/10/2024 tarih,... Esas,... Karar sayılı karar ile karşı görevsizlik kararı veril-

diği, her iki mahkeme arasında görev uyuşmazlığının doğduğu, sorunun merci tayini yoluyla çözülebileceği tespit edilmiştir.

Delillerin Değerlendirilmesi İle Hukuki Sebepler ve Gerekçe:

Dava, itirazın iptali istemine ilişkindir.

Asliye Ticaret Mahkemesi ile Asliye Hukuk Mahkemesi ve diğer hukuk mahkemeleri arasındaki ilişki görev ilişkisi olup, bu durumda göreve ilişkin usul hükümleri uygulanır. Görevle ilgili düzenlemeler kamu düzenine ilişkin olup taraflar ileri sürmese dahi yargılamanın her aşamasında re'sen gözetilir. Görevle ilgili hususlarda kazanılmış hak söz konusu olmaz. Mahkeme duruşma yapmadan, yani taraflara tebligat yapıp onları dinlemeden dosya üzerinden de görevsizlik kararı verebilir. Taraflar da yargılama bitinceye kadar görev itirazında bulunabilirler. Görev itirazı yapılmış ise veya yapılmamış olsa bile re'sen mahkeme, ilk önce görevli olup olmadığını inceleyip, karara bağlamalıdır.

6102 Sayılı TTK'nın 12.maddesinde "bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir. Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla hakla bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır. Anılan Yasanın 11.maddesinde "Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir. Ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınır, Bakanlar Kurulunca çıkarılacak kararnamede gösterilir." 15.maddesinde de "İster gezici olsun ister bir dükkanda veya sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanan ve geliri 11.maddenin 2.fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaftır." düzenlemesi bulunmaktadır. Bir kimsenin Vergi Usul Kanunu'na göre esnaf sayılması, TTK yönünden de esnaf kabul edilmesini gerektirmez. Ticaret siciline ya da Oda'ya kayıtlı olmamak da tacir olmamanın kesin bir kanıtı olmadığı gibi, vergi mükellefi olup olmamak da tacir ve esnaf ayırımında kesin bir ölçüt olarak kabul edilemez.

Somut olayda, davalının tacir hadlerine ulaşır ticari faaliyetinin olmadığı, TTK' nın 4.maddesi uyarınca davanın mutlak ticari dava olarak nitelendiren dava türlerinden olmadığı, davalının tacir olmadığı, bu nedenlerle davaya bakmakla görevli mahkemenin Asliye Hukuk Mahkemesi olduğu anlaşıldığından Manavgat 4.Asliye Hukuk Mahkemesinin görevsizlik kararının kaldırılmasına karar vermek gerekmiş aşığıda hüküm tesis olunmuştur.

H Ü K Ü M/:

1-Davaya Manavgat 4.Asliye Hukuk Mahkemesince bakılması gerektiği halde davanın Alanya Asliye Ticaret Mahkemesince bakılması gerektiği belirtilerek görevsizlik kararı verilmesi usul ve yasaya aykırı olup, HMK.nın 353/1-a,

353/3 maddeleri gereğince Alanya Asliye Hukuk Mahkemesinin 18/12/2023 tarih... esas... karar sayılı görevsizlik kararının KALDIRILMASINA,

2-Yargı yeri olarak Manavgat 4. Asliye Hukuk Mahkemesi belirlenmesine,

Dair, dosyanın davanın yeniden görülmesi için dosyanın Manavgat 4.Asliye Hukuk Mahkemesine gönderilmek üzere Alanya Asliye Ticaret Mahkemesi'ne iadesine dosya üzerinden oy birliği ile KESİN olmak üzere karar verildi.

İZMİR BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ

17. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2022/1599

Karar No. 2026/290

Tarihi: 05.02.2026

İlgili Kanun/Madde

6100 s. HMK/27

2709 s. AY/36

2004 s.İİK/67

ÖZETİ: *Somut olayda; Davalı tarafa dava dilekçesinin tebliği için çıkarılan tebligatın iade edilmesi üzerine dava dilekçesinin tebliği için yeniden tebligat çıkarılmadığı, ön inceleme duruşması için mernis adresine çıkarılan tebligatın 14/12/2019 tarihinde, defter ibrazı için çıkarılan tebligatın 12/02/2020 tarihinde tebliğ edildiği, dava dilekçesi ve eklerinin davalı tarafa tebliğ edilmediği görülmüştür. Bu kapsamda, taraflar yargılamanın her aşamasında yargılamada başarı olanaklarını zayıflatacak her türlü sunumdan bilgi edinme hakkına sahiptirler. O halde davalı tarafın hukuki dinlenilme hakkı gözetilerek HMK'nun 27, 31, 33 ve 147/1, 280 maddeleri gereği dava dilekçesi ve eklerinin davalı tarafa usule uygun şekilde tebliğ edilerek tüm aşamalarla ilgili cevap ve itirazlarını sunması için süre ve imkan verilmesi, ondan sonra tüm deliller toplanıp birlikte değerlendirilip, sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, davalının savunma hakkının kısıtlanması sonucunu doğuracak şekilde yargılamaya devam edilerek yazılı şekilde hüküm kurulması doğru olmamıştır. Açıklanan nedenlerle; sair hususlar incelenmeksizin davalı istinaf başvurusunun kabulüne, mahkeme kararının HMK'nun 353/1-a.4 maddesi gereğince kaldırılmasına, dosyanın Dairemiz kararına uygun şekilde sonuçlandırılması için kararı veren mahkemeye gönderilmesine karar verilmesi gerekmiştir.*

Davalı vekili tarafından yukarıda belirtilen karara karşı istinaf yasa yoluna başvurulması üzerine, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 352. maddesi uyarınca yapılan ön inceleme sonucu eksiklik bulunmadığı anlaşıl-makla; inceleme aşamasına geçildi. İncelemenin dosya üzerinde yapılmasına karar verildikten sonra dosya incelendi.

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ:

DAVA: Davacı vekili dava dilekçesinde özetle;Müvekkili şirket davalı firma arasında mal alım-satımı ilişkisinin bulunduğunu, buna istinaden müvekkili firma tarafından davalı firmaya 900036 nolu 08/08/2018 ödeme tarihli 28.050,96 TL tutarlı, 900037 nolu 08/08/2018 ödeme tarihli 26.174,74 TL tutarlı ve 900038 nolu 06/08/2018 ödeme tarihli 14.987,18-TL tutarlı olmak üzere toplam 3 adet fatura tanzim edildiğini, aradaki ticari satış nedeniyle müvekkili firmanın davalı firma ile faturaya dayalı atacağını tüm çabalara rağmen tahsil edemediğini, bunun üzerine İzmir 1. İcra Müdürlüğü'nün 2019/15974 e.sayılı dosyası ile takip başlatıldığını, borçlu firma tarafından borca, faize, faiz oranlarına ve tüm ferilerine ve yetkiye itiraz edilmesi üzerine takibin durdurulmasına karar verildiğini, davalı yanın takip dosyasına yaptığı itirazın haksız ve kötü niyetli olduğunu, davalı tarafından TTK madde 21 gereğince düzenlenen 3 adet fatura içeriğine sekiz gün içerisinde bir itirazda bulunmamış olup fatura içeriklerinin davalı tarafından kabul edildiğini, ayrıca faturaların davalı firma adına tanzim edildiği ve fatura üzerinde davalı firmanın kaçça ve imzası bulunduğunu, bu sebeple işbu fatura bedellerinin derhal müvekkili firmaya ödenmesi gerektiğini beyan ederek davanın kabulü ile borçlu tarafından yapılan haksız ve dayanaksız itirazın iptali ile İzmir 1. İcra Müdürlüğü 2019/15974 e. Sayılı takip dosyasının devamına, itirazında kötünietli olan davalı borçlunun takip tutan olan 72.178,37 TL takip çıkışı borç toplamı üzerinden %20'den az olmamak üzere icra inkar tazminatına mahkum edilmesine, yargılama giderleri ve vekalet ücretinin davalı üzerine yükletilmesine karar verilmesini talep etmiştir.

Davalı tarafça cevap dilekçesi sunulmamıştır.

MAHKEMECE: "...İİK 67/2 uyarınca açılan itirazın iptali davasıdır. Dosya içinde İzmir 1. İcra Müdürlüğü'nün 2018/15974 sayılı takip dosyası getirilmiş, taraf defterleri üzerlerinde SMM bilirkişi marifetiyle rapor alınmıştır. Dosya içinde taraflar ticari ilişkisine dayanak teşkil eden faturalar, Hasan Tahsin Vergi Dairesi Müdürlüğü'nden BA ve BS formları getirilmiştir.

Tüm dosya kapsamı birlikte değerlendirildiğinde, davalı defterleri üzerlerinde yapılan incelemede davalı gerçek kişinin, takip tarihi olan 02/10/2018 takip ve 03/05/2019 dava tarihi itibarıyla bilanço esasına göre defter tuttuğu ve gerçek kişi tacir olduğu anlaşılmış, alınan bilirkişi raporunda davacının davalı....'den 02/10/2018 tarihi itibarıyla 71.212,61 TL alacağını bulduğu ve bilirkişi'nin ek raporunda davacı şirketin ticari defterleri incelenmesi neticesinde icra takip tarihi ve dava tarihi itibarıyla davacı şirketin davalıdan 71.212,61 TL alacaklı olduğu, davalı...'ün 2007/12362 karar sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 213 sayılı VUK. 177 ve 178 madde hükümleri ile vergi dairelerinden gelen cevabi yazılarda davalının bilanço esasına göre defter tutan gerçek kişi tacir olduğu, icra takip dosyası ve bu davaya dayanak faturaların incelenmesinde, faturalar üzerinde davalı...'ün kaşe ve imzasının bulunduğu, faturada belirtilen malların davalıya teslim edildiği anlaşılmakla alınan bilirkişi raporu davalının tüm dosya içeriği, incelenen dosyası ve tüm belgeler değerlendirilerek davanın

kısmen kabulüne, hüküm altına alınan alacak fatura alacağı olup likit ve hesaplanabilir olduğundan İİK. 67/2 uyarınca davacı lehine icra inkar tazminatına hükmetmek gerekerek mahkememizdeki vicdani kanıyı yansıtan aşağıdaki hüküm tesis edilmiştir." gerekçesi ile; "Davanın KISMEN KABULÜ ile;

İzmir 1. İcra Müdürlüğünün 2020/5910 (eski esas 2018/15974 sayılı) takip dosyasındaki davalının 71.212,61 TL asıl alacağa yönelik yaptığı İTİRAZIN İPTALİ ile;

Takibin 71.212,61 TL asıl alacağa takip tarihinden itibaren %9 faiz işletilmek suretiyle takibin devamına,

Fazlaya ilişkin talebin reddine,

Hüküm altına alınan alacak likit ve hesaplanabilir olduğundan, İİK. 67/2 uyarınca davacı lehine 14.242,52 TL icra inkar tazminatının davalıdan alınıp davacıya verilmesine.

" şeklinde karar verilmiştir.

Mahkeme kararına karşı davalı vekili tarafından istinaf kanun yoluna başvurulmuştur.

İSTİNAF BAŞVURU SEBEPLERİ:

Davalı vekili istinaf dilekçesinde özetle; müvekkiline dava dilekçesi ve eklerinin hiçbir şekilde tebliğ edilmediğini, müvekkilinin savunma hakkını kullanmadığını, cevap dilekçesi ile ilk itirazlarını sunmadığını, ön inceleme duruşmasına katılmadığını, müvekkilinin bu davadan 5.celse tarihi itibarıyla haberdar olduğunu, sonrasında ise davacının talebi üzerine ihtiyati haciz konulması ile dosya kapsamını öğrendiğini, ancak duruşma tutanağında mahkemece müvekkiline usulüne uygun tebligatın yapıldığına dair tespit yapıldığını, müvekkilinin Anayasa gereği kendisine verilen temel hak ve hürriyetlerden olan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini, müvekkiline yapılan yargılamada hiçbir şekilde kendisini savunma imkanı tanınmadığını, delillerini de ibraz edemediğini, taraflarınca faturalardaki imzanın kendilerine ait olmadığını, basılan kaşenin müvekkilinin kaşesi olmadığını beyan ettiklerini ancak mahkemece hiç bir şekilde imza incelemesi yapılmadığını, söz konusu faturaların düzenlendiği tarihte müvekkilinin ve araçlarının Gürcistan'da olduğunu, bu faturaların hukuka aykırı bir şekilde müvekkili adına teslim alındığını, bu nedenle fatura konusu malların teslim edildiğinden bahsedilemeyeceğini, müvekkilinin dava dilekçesinde ileri sürüldüğü gibi bir borcu bulunmadığını, dava dilekçesi ekindeki faturaların tek taraflı olarak müvekkiline herhangi bir satış yapılmaksızın düzenlendiğini, müvekkiline ait olmayan kaşe ile müvekkiline ait olmayan imzanın fatura konusu malların teslim alınmadığını açıkça gösterdiğini, mahkemece alınan son bilirkişi raporuyla da teslim hususunun ispat edilemediğinin açıkça tespit edildiğini, tarafların ticari defter ve kayıtlarının incelenmesi sonucunda davalı şirkete müvekkilinin dava tarihi itibarıyla hiçbir borcu bulunma-

diğının, davacının iddia ettiği faturaların müvekkilinin ticari defter ve kayıtlarında yer almadığının tespit edildiğini

istinaf başvuru sebebi olarak ileri sürmüştür.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GEREKÇE:

Dava, satımdan kaynaklı icra takibine yapılan itirazın iptali istemine ilişkindir.

İstinaf kanun yolu başvurusuna konu edilen karar hakkında; 6100 sayılı HMK'nın 355. maddesindeki düzenleme gereğince, istinaf dilekçesinde belirtilen nedenler ve kamu düzenine ilişkin aykırılık bulunup bulunmadığı hususlarıyla sınırlı olarak inceleme yapılmıştır.

Davalı...vekili istinaf dilekçesinde öncelikle dava dilekçesi ve eklerinin tebliğ edilmediğini ileri sürmüştür.

" Bu kapsamda, istinaf dilekçesindeki itirazlar karşısında öncelikle "tebligat", "taraf teşkili", "adil yargılanma" ve "hukuki dinlenilme hakkı" kavramları üzerinde durulmasında yarar bulunmaktadır. Yetkili Makamlar tarafından bir takım hukukî işlemlerin, bunların hukukî sonuçlarından etkilenmeleri amaçlanan kimselere Kanuna uygun şekilde bildirim ve bu bildirim de usulüne uygun şekilde yapıldığının belgelenmesi olarak tanımlanan tebligat, Anayasa ile güvence altına alınan iddia ve savunma hakkının, daha da özeldir hukukî dinlenilme hakkının tam olarak kullanılması ve bu suretle adil bir yargılamanın yapılmasını sağlayan çok önemli bir araçtır.

Bir davada davalının, davacının açmış olduğu davadan haberdar olması, davaya cevap vermesi ve hatta cevap süresinin işlemeye başlaması için dava dilekçesinin tebliğ edilmesi gerekir. Aksi durumun, ilgilinin hak arama hürriyetini kısıtlayacağına şüphe yoktur. Aslında hemen her hukuksal işlemin tebligat ile sonuç doğuracağını söylemek mümkündür.

Yargılamanın sağlıklı bir biçimde sürdürülebilmesi, iddia ve savunma ile ilgili delillerin eksiksiz toplanıp tartışılabilmesi, itirazların yapılabilmesi, davanın süratle sonuçlandırılabilmesi; bozma sonrası yargılamanın devamı, uyup uymama yönündeki kararın verilebilmesi, öncelikle tarafların duruşma gününden usulünce haberdar edilmesi ve böylece taraf teşkilinin sağlanması ile mümkündür. Bu yolla kişi, hangi yargı merciinde duruşması bulunduğu, hakkındaki iddia ve isnatların nelerden ibaret olduğuna, yargılamanın safahatına, bozma ilamının içeriğine, bozma sonrası duruşmanın hangi tarihte yapılacağına, verilen kararın ne olduğuna, 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve Tebligat Tüzüğü'nde açıklanan usule uygun tebligat yapılması ile vakıf olabilecektir. Görüldüğü üzere, taraf teşkili sadece davanın açılması aşamasında değil, yargılamanın diğer aşamalarında da önem taşımaktadır.

Taraf teşkili konusuna gelince; Bir davada tarafların teşkil edilebilmesi, bu sayede davada karşılıklılık, çelişikliğin sağlanabilmesi ve iddia ve savunmalarda bulunulabilmesi için taraflarla, taraflar dışındaki tanık ve bilirkişi gibi

üçüncü kişilere usulüne uygun tebligat yapılması gereklidir. Tebligat sayesinde, ilgililer duruşmaya davet olunur ve kendilerine, yargılama hakkındaki ilk bilgiler, tebliğ konusu dilekçeler sayesinde verilir. Tebligat, yargılamanın makul sürede yapılıp sonuçlandırılması, hak ve adaletin gecikmeden yerine getirilmesi açısından önemli bir usuli işlemdir (Mehmet Ruşen Gültekin, Adil Yargılanma Hakkının Gerçekleşmesini Sağlayan Araçlardan Milletlerarası Tebligat ve İstina-be, (Doktora Tezi), Ankara 2006, s. 16, 17). Taraflar duruşmaya çağrılmadan, eş anlatımla; taraf teşkili sağlanmadan hüküm verilememesi, Anayasa'nın 36. maddesi ile düzenlenen iddia ve savunma hakkının kullanılmasına olanak tanınması ilkesinin doğal bir sonucudur.

Gerçekten savunma hakkını güvence altına alan T.C. Anayasası'nın 36. maddesi ile 1086 sayılı HUMK'nun 73. maddesinde de (6100 sayılı HMK'nun 27. maddesi) açıkça belirtildiği üzere, Mahkemece davalı yan; dinlenmek ve savunması alınmak üzere kanuni şekillere uygun olarak davet edilmedikçe hüküm verilmesi mümkün bulunmamaktadır, aksi halde savunma hakkının kısıtlanmış sayılacağı, gerek öğreti, gerekse yargısal kararlarda tartışmasız olarak kabul edilmektedir (Baki Kuru, Hukuk Muhakemeleri Usulü, 6. Baskı, Cilt II, s.1876 vd).

Çekişmeli yargıda kural olarak duruşma yapılması zorunludur. 01.10.2011 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 6100 sayılı HMK'nun 27. maddesi uyarınca Kanunun gösterdiği istisnalar dışında hakim tarafları dinlemeden veya iddia ve savunmalarını bildirmeleri için kanuna uygun biçimde davet etmeden hükmünü veremez. Taraf teşkili dava şartı olup, davanın her aşamasında Mahkemece re'sen nazara alınması gereken bir olgudur ve Mahkemenin, duruşma gününü, kararını, bozma ilamını, duruşma günü ve direnme kararını taraflara kendiliğinden tebliğ edip taraf teşkilini sağlaması, usulün amir hükmü gereğidir.

Yargılamanın sağlıklı bir biçimde sürdürülebilmesi, iddia ve savunma ile ilgili delillerin eksiksiz toplanıp tartışılabilmesi, itirazların yapılabilmesi, davanın süratle sonuçlandırılabilmesi, öncelikle tarafların duruşma gününden haberdar edilmesi ile mümkün olur. Kişinin hangi yargı merciinde duruşması bulunduğunu, hakkındaki iddia ve isnatların nelerden ibaret olduğunu bilmesi, 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve Tebligat Tüzüğü'nde açıklanan usule uygun tebligat yapılması ile sağlanabilir (HGK'nun 04.03.2009 gün ve 2009/9-52 E.-2009/105 K.; 14.04.2010 gün ve 2010/21-200 E. 2010/216 K.; 20.04.2011 gün ve 2011/5-175 E. 2011/202 K. sayılı ilamları).

Hukuki dinlenilme hakkına gelince: Mahkeme iki tarafa eşit şekilde hukukî dinlenilme hakkı tanıyarak hükmünü vermelidir. Taraflara hukukî dinlenilme hakkı verilmesi Anayasal bir haktır. Anayasa'mızın 36. maddesine göre teminat altına alınan iddia ve savunma hakkı ile adil yargılanma hakkı, hukukî dinlenilme hakkını da içermektedir. Yine İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde de hukukî dinlenilme hakkı, adil yargılanma hakkı içinde teminat altına alınmıştır. Bu hakka, tarafın hâkime meramını anlatma hakkı ya da iddia ve sa-

vunma hakkı da denilmektedir. Ancak, hukukî dinlenilme hakkı, bu ifadeleri de kapsayan daha geniş bir anlama sahiptir.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 27. maddesi hükmüne göre: "(I) Davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahiptirler.

(2) Bu hak;

a) Yargılama ile ilgili olarak bilgi sahibi olunmasını,

b) Açıklama ve ispat hakkını,

c) Mahkemenin, açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesini ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesini, içerir".

Hukukî dinlenilme hakkı, Anayasa'nın 36. maddesinde ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının en önemli unsurudur. Zira, insan onurunun yargılamadaki zorunlu bir sonucu olarak, yargılama süjelerinin, yargılamada şeklen yer almaları dışında, tam olarak bilgi sahibi olmaları, kendilerini ilgilendiren yargılama konusunda açıklama ve ispat haklarını tam ve eşit olarak kullanmaları ve yargı organlarının da bu açıklamaları dikkate alarak gereği gibi değerlendirme yapıp karar vermesi gereklidir.

Hukukî dinlenilme hakkı olarak maddede ifade edilen ve uluslararası metinlerde de yer bulan bu hak, çoğunlukla "iddia ve savunma hakkı" olarak bilinmektedir. Ancak, hukukî dinlenilme hakkı, iddia ve savunma hakkı kavramına göre daha geniş ve üst bir kavramdır.

Bu hak, yargılamanın tarafları dışında, müdahiller ve yargılama konusu ile ilgili olanları da kapsamına almaktadır. Ancak, her yargılama süjesi kendi hakkıyla bağlantılı ve orantılı olarak bu hakka sahiptir. Hakkın temel unsurları maddede tek tek belirtilmiş, böylece uygulamada bu temel yargısal hak konusundaki tereddütlerin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede, öncelikle tarafların gerek yargı organlarınca gerekse karşı tarafça yapılan işlemler konusunda bilgilendirilmeleri zorunludur. Kişinin kendisinden habersiz yargılama yapılarak karar verilmesi, kural olarak mümkün değildir.

Bu hakkın ikinci unsuru, açıklama ve ispat hakkıdır. Taraflar, yargılamayla ilgili açıklamada bulunma, bu çerçevede iddia ve savunmalarını ileri sürme ve ispat etme hakkına sahiptirler. Her iki taraf da bu haktan eşit şekilde yararlanırlar. Bu durum "silahların eşitliği ilkesi" olarak da ifade edilmektedir.

Bu hakkın üçüncü unsuru, tarafların iddia ve savunmalarını yargı organlarının tam olarak dikkate alıp değerlendirmesidir. Bu değerlendirmenin de, kararların gerekçesinde yapılması gerekir (bkz. 6100 sayılı HMK'nun Hükümet Gerekçesi madde 32). Yargılama bakımından, sadece bir tarafın dinlenmesi, başka kimsenin dinlenmemesi, tek yönlü karar verilmesi demektir. Yargılamada yer alan taraflar, yargılamanın objesi değil, süjesidir. Hukukî dinlenilme hakkı, doğru karar verilmesinin garantisidir; bu nedenle, haksızlığa karşı koya-

bilme imkânı tanır. Bu hak, hukuk devletinin, insan onurunun korunması ve eşitlik ilkesinin, hak arama özgürlüğünün, adil yargılanma hakkının bir gereğidir.

Hukukî dinlenme hakkı yargılamanın süjesi olan herkese aittir. Dava sonunda hukukî durumu etkilenecek olan kişilere, yargılamadaki durumlarına uygun şekilde bu hak tanınacaktır. Tanık ve Bilirkişilerin kendileri ile ilgili bir sonuç doğması halleri dışında, hukukî dinlenme hakkı bulunmamaktadır. Davada taraflar, çekişmesiz yargı işlerinde ilgililer bu hakka sahip oldukları gibi, fer'i müdahilin de kendi hakkıyla bağlantılı olarak hukukî dinlenme hakkı bulunmaktadır.

Hukukî dinlenme hakkı, sadece belli bir yargılama için ya da yargılamanın belli bir aşaması için geçerli olan bir ilke değildir. Tüm yargılamalar için ve yargılamanın her aşamasında uyulması gereken bir ilkedir. Bu çerçevede gerek çekişmeli ve çekişmesiz yargı işlerinde gerekse bu yargılamalarla bağlantılı geçici hukukî korumalarda, icra takiplerinde, tahkim yargılamasında, hatta hukukî uyuşmazlıklarla ilgili yargılama dışında ortaya çıkan çözüm yollarında, her bir yargılama, çözüm yolu ve uyuşmazlığın niteliğiyle bağlantılı şekilde hukukî dinlenme hakkına uygun davranılmalıdır.

Hukukî dinlenme hakkına aykırılık-bir istinaf gerekçesi ve temyizde de bozma sebebidir. Hakkın ihlâlinin niteliğine göre, yargılamanın yenilenmesi sebebi olarak kabul edilebilir. Ayrıca adil yargılanma ihlâli çerçevesinde de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurulabilir.

Kanunda da açıkça belirtildiği gibi, hukukî dinlenme hakkının temel üç unsuru bulunmaktadır (6100 sayılı HMK madde 27/2).

Bunlardan ilki “Bilgilenme Hakkı”dır. Buna göre, hak sahibinin kendisi ile ilgili yargılama ve yargılamanın içeriği hakkında tam bir şekilde bilgi sahibi olması sağlanmalıdır. Bilgilenme hakkı, gerek karşı taraf gerekse yargı organlarının işlemleri ve dosya kapsamına girip yargılamayı etkileyen her şeyi kapsar. Tarafın bilgi sahibi olmadığı işlemler, belge ve bilgiler yargılamada esas alınmaz. Bilgilenmenin şekli bakımından, hukukî dinlenme hakkına uygun davranılmalı, ilgilinin bilgilenmesi şeklen değil, gerçekten sağlanmaya çalışılmalıdır. Özellikle tebligat ve davetiye kurallarının uygulanmasında özen gösterilmelidir. Usûlüne uygun tebligat yapılmadan, davetiye çıkarılmadan, tefhimi mümkünse tefhim gerçekleşmeden yapılan işlemler taraflar bakımından sonuç doğurmaz. Taraflardan gizli yargılama yapılamayacağı için, yargılamaya dâhil olan her işlem bakımından taraflar, dosyanın korunması ve yargılamanın sağlıklı yürütülmesi dışında bir sınırlamaya tabî olmadan tam olarak bilgilenme hakkını kullanabilirler. Bu sınırlamalar da bilgilenme hakkını ortadan kaldıracı nitelikte olmayıp sadece kullanılmasını yargılamanın sağlıklı işlemesi için belirli kurallara bağlamak şeklinde olabilir. Tarafların bilgisine açık olmayan hiçbir husus hükme esas alınmaz.

Hukukî dinlenme hakkının ikinci unsuru “Açıklama ve İspat Hakkı”dır. Buna göre de, hak sahibinin bilgilendiği hususlarda açıklama hakkı tam

olmalıdır. Açıklama hakkı kapsamına, yargılamanın temelini oluşturan vakıalar, bunların ispatına ilişkin faaliyet ve hukukî sebepler girmektedir. Bununla birlikte, açıklama hakkı sınırsız bir içini dökme hakkı değildir. Bu konuda hakkın özünü zedelemeyen, yargılamanın sağlıklı işlemesine yönelik sınırlamalar getirilebilir. Ancak, hakkı anlamsız kılacak sınırlamalar kabul edilemez. Bu çerçevede örneğin, makul kabul edilebilecek, iddia ve savunmayı genişletme yasağı ile delil gösterilmesi konusunda getirilen sınırlamalar hukukî dinlenilme hakkına aykırı sayılmaz. Burada, teksif ilkesi ve usul ekonomisi ortaya çıkacak, hukukî dinlenilme hakkı ihlâli sonucunu doğurmayan, teksif ilkesine ve usul ekonomisine uygun olan sınırlamalar kabul edilebilecektir. Açıklama hakkının ne şekilde kullanılacağını ise, kural olarak ilgili yargılama usulü belirler. Açıklama hakkının kullanılması için ilgiliye gerekli ortam hazırlanmasına rağmen, kişi bu hakkı kullanıp kullanmamakta serbesttir, hakkını kullanmayarak haktan feragat edebilir.

Hukukî dinlenilme hakkının üçüncü unsuru “Dikkate Alınma Hakkı”dır. Taraf açıklamalarını yargı organları, tam olarak dikkate alıp değerlendirmelidir. Ancak bu şekilde ilgililer gerçek anlamda yargılamayı etkileyen bir yargılama süjesi haline gelmiş olur. Aksi halde bilgilenme ve açıklama hakkı anlamsız kalacaktır. Bu sebeple, dikkate alma ve değerlendirme, yargı organı için mutlak bir yükümlülüktür (Hakan Pekcanitez- Oğuz Atalay- Muhammet Özekes, Medeni Usul Hukuku, 11. Bası, Ankara 2011, s. 272- 278).

Hakkaniyete uygun bir yargılanmanın gerçekleşmesini sağlayacak en önemli ilke ise silâhların eşitliği ilkesidir. Silâhların eşitliği ilkesi, yine, AİHM’ne göre, mahkeme önünde sahip olunan hak ve vecibeler bakımından taraflar arasında tam bir eşitliğin bulunması ve bu dengenin bütün yargılama boyunca korunmasıdır. Başka bir deyişle, silâhların eşitliği ilkesi, davanın taraflarından birini diğeri karşısında avantajlı bir duruma düşürmeyecek şekilde her iki tarafın deliller de dahil olmak üzere, iddia ve savunmasını ortaya koymak için makul bir olanağa sahip olması, tarafların denge içinde olması demektir. Silâhların eşitliği ilkesi, AİHM’nin 6. maddesinin 1. bendinin ilk cümlesinde geçmektedir.

Söz konusu ilke tarafların usulüne uygun olarak mahkemenin önüne gelmelerini sağlayan tebligat işlemi açısından önemlidir. Çünkü ancak hukuka uygun bir usulde gerçekleşen tebligat üzerine, durumdan haberdar olan taraflar iddia ve savunmalarını eşit şekilde yapabileceklerdir.

Savunma hakkının yeterince kullanılmadığı bir yargılamanın doğru sonuçlar vermesi beklenemez. Adil yargılamayı gerçekleştirmeye yönelik her hukuk kuralı savunma hakkının varlığına işaret edecektir. Hak arama özgürlüğü ve bunun somut unsurlarından biri olan savunmanın yapılabilmesinin ilk koşulu ise tebligattır. Bir yargılama sırasında taraflar, yargılama hakkındaki ilk bilgilere ve bunun sonucunda iddia ve savunma yapabilme haklarına ancak usulüne uygun tebligat ile kavuşabilecek ve bu şekilde savunma yapılabilecektir. Bunun tersi olarak geçerli ve usulüne uygun bir tebligat olmaksızın yargılama yapılması ise, savunma hakkının dolayısıyla, en temel insan haklarından birinin ihlâli anlamına gelecektir (Mehmet Ruşen Gültekin, a.g.e., s. 17 vd.). HGK’nun 23.11.2011 tarih 2011/11-554 E. 2011/684 K. sayılı ilamında da bu hususlar

ayrıntuları ile açıklanmaktadır. (Yargıtay 8.Hukuk Dairesinin 2012/10670 Esas, 2013/944 Kararı)

İlk derece mahkemesinin 12/11/2020 tarihli celsesinde; "Davalı vekilinin 05/10/2020 tarihli dilekçesini mahkememize sunduğu, davalıya usulüne uygun tebligat yapılmadığını, 16/07/2020 tarihinde davalının davadan haberinin olduğunu bildirmiş olup, dosya için de ki incelemede davalıya dava dilekçesi ve tensip zaptının... Mah... sokak no:.....adresine tebligat yapıldığı tebligatın bila ikmal geldiği, bunun üzerine davalının mernis adresi olan...Mah.... Sk. No:... İç Kapı No..... adresine ön inceleme duruşmasını bildirir tebligatın bizzat kendisine 12/02/2020 tarihinde yapıldığı, davacının usulüne uygun ön inceleme duruşması tebliğine rağmen duruşmada hazır olmadığı, davalıya dava dilekçesi ve tensip zaptının usulüne uygun tebliğ edilmediği, ayrıca davalının defterlerine ilişkin tebligatın da mernis adresine usulüne uygun tebliğ edildiği, görüldü." şeklinde kayıt bulunmaktadır.

Tüm bu açıklamalar ışığında somut olayda; Davalı tarafa dava dilekçesinin tebliği için çıkarılan tebligatın iade edilmesi üzerine dava dilekçesinin tebliği için yeniden tebligat çıkarılmadığı, ön inceleme duruşması için mernis adresine çıkarılan tebligatın 14/12/2019 tarihinde, defter ibrazı için çıkarılan tebligatın 12/02/2020 tarihinde tebliğ edildiği, dava dilekçesi ve eklerinin davalı tarafa tebliğ edilmediği görülmüştür.

Bu kapsamda, taraflar yargılamanın her aşamasında yargılamada başarı olanaklarını zayıflatacak her türlü sunumdan bilgi edinme hakkına sahiptirler. O halde davalı tarafın hukuki dinlenilme hakkı gözetilerek HMK'nın 27, 31, 33 ve 147/1, 280 maddeleri gereği dava dilekçesi ve eklerinin davalı tarafa usule uygun şekilde tebliğ edilerek tüm aşamalarla ilgili cevap ve itirazlarını sunması için süre ve imkan verilmesi, ondan sonra tüm deliller toplanıp birlikte değerlendirilip, sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, davalının savunma hakkının kısıtlanması sonucunu doğuracak şekilde yargılamaya devam edilerek yazılı şekilde hüküm kurulması doğru olmamıştır.

Açıklanan nedenlerle; sair hususlar incelenmeksizin davalı istinaf başvurusunun kabulüne, mahkeme kararının HMK'nın 353/1-a.4 maddesi gereğince kaldırılmasına, dosyanın Dairemiz kararına uygun şekilde sonuçlandırılması için kararı veren mahkemeye gönderilmesine karar verilmesi gerekmektedir.

HÜKÜM: Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;

1-Davalı vekilinin istinaf başvurusunun yukarıda açıklanan nedenlerle esasa ilişkin hususlar incelenmeksizin KABLÜNE,

2-İzmir 4. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 26/04/2022 Tarih, 2021/237 Esas 2022/392 Karar sayılı kararın 353/1-a-4 maddesi uyarınca KALDIRILMASINA,

3-Yukarıda yapılan açıklamalara göre davanın yeniden görülmesi için dosyanın Mahkemesine İADESİNE,

4-İstinaf yargılaması sırasında duruşma açılmadığından davalı yararına istinaf vekalet ücreti verilmesine yer olmadığına,

5-İstinaf yoluna başvuran davalı vekili tarafından yatırılan 1.135,43 TL istinaf peşin karar harcının istek halinde kendisine iadesine,

6-İstinaf yoluna başvuran davalı tarafından alınan 220,70 TL istinaf kanun yoluna başvurma harcının yargılama giderleri içinde değerlendirilmesine,

7-Davalı vekili tarafından yapılan istinaf yargılama giderlerinin ilk derece mahkemesince yeniden verilecek kararda dikkate alınmasına,

8-İİK 36.md gereğince istinaf aşamasında tehiri icra talebi uyarınca yatırılan teminatın yatırın tarafa iadesine,

Dosya üzerinde yapılan inceleme neticesinde, 6100 sayılı HMK'nın 353/1-a bendi gereğince kesin olmak üzere oy birliğiyle karar verildi.

**KAYSERİ BÖLGE
ADLİYE MAHKEMESİ
6. HUKUK DAİRESİ**

Esas No. 2026/709

Karar No. 2026/894

Tarihi: 22.04.2026

İlgili Kanun/Madde

6100 s. HMK/222, 341, 352

ÖZETİ: *Davalı tarafından istinaf kanun yoluna konu edilen-kabule konu karara ilişkin dava değerinin ise 12.400,00 TL'ye ilişkin olduğu görülmüş olup HMK 341/2 maddesi gereğince hükmün verildiği tarih itibariyle miktar veya değeri 40.000,00 (kırkbin) Türk Lirasını geçmeyen davalara ilişkin kararlar kesin olduğundan, mahkemece her ne kadar ilgili istinaf başvuru dilekçesinin Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 346/1. maddesi uyarınca reddine karar verilmemiş ise de; aynı Kanun hükme ve 352. madde hükmü uyarınca, istinaf başvuru dilekçesinin miktar itibariyle kesin olan bir karara ilişkin olması sebebiyle davalının istinaf dilekçesinin/başvurusunun HMK 352/1-b maddesi gereğince usulden reddine karar vermek gerekmiştir. HMK 352/1-b maddesine göre kesin olan kararların istinafı halinde Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk dairesince ön incelemede öncelikle gerekli karar verilir. Açıklanan nedenlerle davalının istinaf ettiği karara ilişkin dava değerinin/miktarının kesinlik (istinaf edilebilme) sınırının altında olması nedeniyle kesin sayılan kararlar ilgili işbu istinaf dilekçesinin/talebinin HMK 341/2 ve HMK 352/1-b maddeleri gereğince usulden reddine karar vermek gerekmiş ve aşağıdaki gibi hüküm kurulmuştur.*

Kayseri 1. Asliye Ticaret Mahkemesi 'nin 2025/87 Esas 2026/40 Karar sayılı ilamına karşı, davalı vekili tarafından istinaf kanun yoluna başvurulması üzerine dosya dairemize gelmekle dosya üzerinden yapılan inceleme sonucunda;

TARAFLARIN İDDİA VE SAVUNMALARININ ÖZETİ:

Davacı vekili dava dilekçesinde özetle; davalı şirket hakkında 12/09/2024 tarih ve 12.400,00-TL bedelli faturaya dayalı olarak Kayseri Genel İcra Müdürlüğü'nün... e. Sayılı dosyasından ilamsız takip başlatıldığını, davalının takibe itirazı üzerine takibin durduğunu, dava ve takibe konu faturanın, e-fatura olarak düzenlendiğini, sistem üzerinden davalıya ulaştığı halde, 8 günlük

süre içinde itiraz etmeyerek fatura içeriği borcun kesinleştiğini beyanla itirazın iptali ile takibin devamına, ayrıca %20 icra inkar tazminatına hükmedilmesine, vekalet ücreti ile yargılama masraflarının davalı tarafa yükletilmesine karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

Davalı vekili cevap dilekçesinde özetle; davacı tarafından müvekkili adına düzenlenen ve dava konusu yapılan faturanın müvekkiline tebliğ edilmediğini, ilgili faturadaki yemek ve hizmetinin müvekkili şirkete sunulmadığını, faturaya konu yemeğin ve hizmetin sunulduğuna ilişkin ispat yükünün davacıda olmasına rağmen davacının mahkemeye sadece ilgili faturayı sunduğunu beyanla davanın esastan reddine, takibin haksız ve kötü niyetli olan alacaklı hakkında takip konusu alacağın % 20'sinden aşağı olmamak üzere kötü niyet tazminatına hükmedilmesine, yargılama gideri ve avukatlık ücretinin karşı tarafa yükletilmesine karar verilmesini talep etmiştir.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARININ ÖZETİ:

İlk derece mahkemesi tarafından yapılan yargılama sonucunda; " Yargılama sonunda yukarıda yapılan açıklamalar ışığında; taraflar arasında ticari ilişki bulunduğu, dosya kapsamında davalının yazılı temerrüdüne rastlanmadığı için faiz hesaplaması yapılmadan yapılan tespit ve hesaplama göre davacının takip talebi asıl alacak toplamı 12.400,00-TL olacağı hesap ve tespit edildiği, alacağa ödeme emrindeki taleple bağlı kalınarak takip tarihinden tahsil tarihine kadar yıllık %51,75 oranında ve değişen oranlarda avans faiz işletilmesine, sübut bulmadığından dolayı davacının fazlaya ilişkin itirazın iptali isteminin reddine karar verilmesi gerekmiştir.

Davacı taraf dava dilekçesinde icra inkar tazminatı talebinde bulunmuştur.

İİK'nun 67/1. maddesine göre "Bu davada borçlunun itirazının haksızlığına karar verilirse borçlu; takibinde haksız ve kötü niyetli görülürse alacaklı; diğer tarafın talebi üzerine iki tarafın durumuna, davanın ve hükmolunan şeyin tahammülüne göre, red veya hükmolunan meblağın "yüzde yirmisinden" aşağı olmamak üzere, uygun bir tazminatla mahkum edilir." Buna göre davacı lehine icra inkar tazminatına hükmetmek için davalının haksız olması, itirazın iptaline karar verilen alacağın likit olması ve davacının talebi gerekir. Takibe konu edilen alacak taraflar arasındaki alım satıma dayalı ticari ilişki nedeniyle düzenlenen faturaların içeriğinden, taraflar arasındaki icra takibinden, incelenen ticari defter ve kayıtlardan tespiti ve hesabı mümkün olduğundan ve davacının davalıdan alacaklı olduğu da sabit olduğundan alacağın likit ve belirlenebilir olduğu görülmekle itirazın iptaline karar verilen 12.400,00-TL'nin takdire %20'si oranında icra inkar tazminatının davalıdan alınarak davacıya verilmesine karar verilmiş..."gerekçesiyle Davanın KISMEN KABULÜ ile; davalının Kayseri Genel İcra Müdürlüğü'nün... Esas sayılı dosyasına vaki itirazının 12.400,00-TL asıl alacak üzerinden İPTALİNE, asıl alacağa takip tarihinden itibaren yıllık %51,75 oranında ve değişen oranlarda avans faiz uygulanarak takibin devamına, fazlaya ilişkin talebin reddine, 2-İtirazın iptaline karar verilen 12.400,00-

TL'nin %20'si oranında icra inkar tazminatının davalıdan alınarak davacıya verilmesine, 3-Koşulları bulunmayan kötü niyet tazminatı talebinin reddine karar verilmiştir.

İşbu kararı davalı vekili süresinde istinaf etmiştir.

İSTİNAF SEBEPLERİ:

Davalı vekili istinaf başvuru dilekçesinde özetle; Yerel mahkeme, hükmüne esas aldığı bilirkişi raporunda davacının ticari defterlerinin usulüne uygun olduğunu kabul etmişse de; bilirkişinin bizzat kendi tespitleri, bu kabulün hukuken imkansız olduğunu açıkça ortaya koyduğunu, bilirkişi ek raporunda açıkça ikrar ettiği üzere; davacı yanın incelemeye sunduğu kayıtlar, e-defter beratı taşımayan, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) sisteminden geçmemiş ve PDF formatında sunulan dijital belgeler olduğunu, 6102 sayılı TTK ve ilgili tebliğler uyarınca bir belgenin e-defter vasfını kazanabilmesi için GİB beratı ile mühürlendiğini ve zaman damgasıyla korunmuş olması zorunlu olduğunu, üzerinde her türlü tahrifatın yapılabileceği, geriye dönük düzenlenebilir nitelikteki PDF dökümanlarının resmi ticari defter muamelesi görmesi hukuken mümkün olmadığını, yerel mahkeme, faturanın müvekkil şirketin ticari defterlerinde kayıtlı olmasını hizmetin ifa edildiğine karine olarak kabul ettiğini, oysa ki hukuk yargılamasında fatura, bir alacağın varlığını iddia etmeye yarayan bir belgeyken; hizmetin ifası, bu iddianın maddi gerçekliğe kavuştuğu fiili bir durum olduğunu, davacı taraf, sadece bir belge tanzim etmiş, ancak bu belgenin dayanağı olan edimi yerine getirdiğini ispatlayamadığını, Yargıtay'ın yerleşik ve istikrar kazanmış içtihatlarında açıkça vurgulandığı üzere; bir faturanın ticari defterlere kaydedilmiş olması, yalnızca taraflar arasında bir borç ilişkisinin varlığına dair emare teşkil edebildiğini, bu kayıt, faturaya konu malın teslim edildiği veya hizmetin eksiksiz sunulduğu anlamına gelmediğini, vergi usul hukuku gereği faturanın defterlere işlenmesi bir muhasebesel bir durum olduğunu, hizmetin ifası ise bir maddi olay olduğunu, yerel mahkeme tarafından bu iki durum arasında bir ayırım yapılmadan hukuka aykırı karar verildiğini, dava konusu iddia, bir restoran hizmeti olduğunu, bu tür hizmetlerin ifası; doğası gereği sevk irsaliyeleri, günlük yemek döküm listeleri, hizmetin alındığına dair yetkili personel tarafından imzalanmış fişler veya organizasyon kayıtları ile ispatlanması gerektiğini, dosya kapsamında; hangi gün, hangi saatte ve kaç kişilik yemek hizmeti verildiğine dair tek bir servis formu, hizmeti teslim alan müvekkil şirket yetkilisinin imzasını taşıyan bir teslim-tesellüm tutanağı yahut hizmetin sunulduğu iddia edilen döneme ait bir personel katılım listesi mevcut olmadığını, davacının sunduğu fatura içeriği "yemek bedeli" şeklinde genel ve soyut bir ibare olduğunu, ticari hayatın olağan akışında, 12.400,00-TL tutarındaki bir yemek hizmetinin hiçbir imza, kayıt veya dayanak belge olmaksızın verildiğinin kabulü akla ve mantığa aykırı olduğunu, davacı taraf, hizmeti sunduğunu somut delillerle ispatlamakla yükümlü olduğunu, yerel mahkeme, davacının bu temel ispat yükümlülüğünü yerine getirmemesini, müvekkil şirketin pasif muhasebe kayıtları üzerinden telafi etmeye çalışmıştır ki bu durum ispatın imkansızlığı ilkesine ve dürüstlük kuralına aykırı olduğunu, sadece bir faturanın sistemsel olarak defterde görünmesi, hizmetin tam ve kusursuz verildiği sonucunu doğurmadığını, mahkemenin bu hatalı kabulü, ticari hayattaki güven ortamını zedeleyecek mahiyette olduğunu, yerel mahkeme, dava konusu faturanın müvekkil şirketin "...-..." hesabına işlenmiş olmasını hükme esas teşkil eden yegane ve

kesin delil olarak kabul ettiğini, ancak bu yaklaşım, ticari hayatın dinamikleri ve ispat hukukunun özüyle bağdaşmadığını, muhasebe departmanları, işletmeye ulaşan belgeleri öncelikle birer mali veri olarak sisteme dahil ettiğini, faturanın gider hesaplarına işlenmesi, tamamen vergi mevzuatından kaynaklanan ve dönem sonu işlemlerini yönetmeyi amaçlayan idari bir süreç olduğunu, bu işlemin, hiçbir somut veriyle desteklenmeksizin doğrudan doğruya edimin eksiksiz kabul edildiği yönünde bir irade beyanı olarak yorumlanması hukuk mantığına aykırı olduğunu, muhasebe kaydı, bir irade beyanı değil; bir veri işleme faaliyeti olduğunu, yerel mahkeme, davacının fatura senaryosu seçimindeki subjektif tutumunu ve bu seçimin müvekkil şirketin savunma hakları üzerindeki kısıtlayıcı etkisini kararında tartışmadığını, bu hususu yeterince irdelemeksizin hüküm kurduğunu, davacı, iki tacir arasındaki ticari ilişkide tercih edilmesi gereken ticari fatura yerine, kolay reddetme imkanı sunmayan temel fatura senaryosunu kullandığını, bu seçim, müvekkil şirketin 8 günlük süre içinde... sistemi üzerinden doğrudan ret yanıtı verme hakkını bilinçli olarak engellediğini, bu nedenle, ticari faturada 8 günlük sürenin sessiz geçmesi durumunda oluşan kabullenme karanesi, temel fatura senaryosunda uygulanmadığını, yerel mahkemece tesis edilen hüküm; edimin ifa edildiğine dair dosyada hiçbir somut delil bulunmamasına rağmen, ispat yükünü hatalı tayin ederek yalnızca müvekkil şirketin pasif muhasebe kayıtlarını hizmetin alındığına mutlak delil sayması ve davacının GİB beratı taşımayan, PDF formatındaki usulsüz kayıtlarına HMK 222. maddeye aykırı şekilde lehe delil vasfı atfetmesi nedeniyle usul ve yasaya açıkça aykırı olduğunu, zira şekli muhasebe kayıtları maddi gerçekliğin önüne geçemeyeceği gibi, davacının temel fatura senaryosu üzerinden müvekkilin itiraz hakkını kasten kısıtlayan dürüstlük kuralına aykırı tutumu da mahkemece denetlenmediğini, yerel mahkeme kararının; ispat yükünün hatalı tayini, usulsüz tutulan kayıtlara delil vasfı atfedilmesi ve maddi gerçekliğe aykırı gerekçelerle tesis edilmiş olması nedeniyle istinaf incelemesi neticesinde kaldırılarak ve haksız davanın reddine karar verilmesi gerektiğini, arz ve izah edilen nedenlerle; Kayseri 1. Asliye Ticaret Mahkemesinin 2025/87 Esas ve 2026/40 Karar sayılı kararının istinaf kanun yolu ile kaldırılmasına, hukuki dayanaktan yoksun, ispat yükü hatalı tayin edilmiş ve usulsüz belgelere dayalı olarak açılmış olan davanın reddine, haksız ve yasaya aykırı şekilde müvekkil aleyhine hükmedilen icra inkar tazminatının iptaline, yargılamaya giderleri ile vekalet ücretinin karşı tarafa yükletilmesine karar verilmesini müvekkil şirket adına talep etmiştir.

Davacı vekili istinaf dilekçesine karşı sunduğu cevap dilekçesinde özetle; Davalı şirket hakkında, 12.09.2024 tarih,... numaralı ve 12.400,00 TL bedelli faturaya (EK) dayalı olarak Kayseri Genel İcra Müdürlüğü... E. Sayılı dosyadan ilamsız takip başlatıldığını, davalı 11.12.2024 tarihli dilekçesi ile takibe itiraz ettiğini ve takibin durdurduğunu, bunun üzerine Kayseri Arabuluculuk Bürosunun... sayılı dosyasından arabuluculuğa başvurulmuş ise de anlaşma sağlanamadığını, hal böyle olunca itirazın iptali talepli dava açıldığını, yapılan yargılama sonucunda Kayseri 1.Asliye Ticaret Mahkemesinin 2025/87 E., 2026/40 K. Sayılı 13.01.2026 tarihli kararı ile İtirazın İptaline karar verildiğini, söz konusu karara karşı davalı tarafça İstinaf Kanun yoluna başvurulmuş olup, istinaf talebinin öncelikle istinaf kesinlik sınırı altında olduğundan daha sonra ise esastan reddine karar verilmesi gerektiğini, davalı şirket, fatura konusu hizmetin verildiğinin tarafından ispatlanabilmesinin mümkün olmadığını düşü-

nerek, "yedikleri" yemeğin "aldıkları" hizmetin bedelini, haksız kazanç elde etme amacıyla inkar ettiğini, hizmetin alınmadığını veya ödeme olgusunu hukuki yollarla ispat edemediğini, bu sebeple Kayseri 1.Asliye Ticaret Mahkemesinin 2025/87 E., 2026/40 K. Sayılı 13.01.2026 tarihli kararının onanması gerektiğini, açıklanan nedenlerle davalının İstinaf taleplerinin Reddi ile Kayseri 1.Asliye Ticaret Mahkemesinin 2025/87 E., 2026/40 K. Sayılı 13.01.2026 tarihli kararının onanmasına karar verilmesini talep etmiştir.

HUKUKİ NİTELENDİRME, DELİLLERİN VE İSTİNAF SEBEPLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ:

Dairemizce HMK'nın 355. maddesi uyarınca istinaf nedenleriyle ve resen kamu düzeniyle sınırlı olarak istinaf incelemesi yapılmıştır.

Dava, itirazın iptali talebine ilişkindir.

Mahkemece yapılan yargılama sonucu davanın kısmen kabulüne kararı verildiği görülmüştür. Davalı işbu kararı istinaf ettiği için istinaf edilen karar miktarının/dava değerinin 12.400,00 TL olduğu anlaşılmıştır.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun "İstinaf Yoluna Başvurulabilen Kararlar" başlığını taşıyan 341. maddesinin 2. fıkrasında açıkça; "Miktar veya değeri binbeşyüz Türk Lirasını geçmeyen malvarlığı davalarına ilişkin kararlar kesindir."

İşbu dava 28/01/2025 tarihinde açılmış olup, dava tarihi itibarıyla kesinlik (İstinaf edilebilme) sınırı 40.000,00 TL'dir.

Davalı tarafından istinaf kanun yoluna konu edilen-kabule konu karara ilişkin dava değerinin ise 12.400,00 TL'ye ilişkin olduğu görülmüş olup HMK 341/2 maddesi gereğince hükmün verildiği tarih itibarıyla miktar veya değeri 40.000,00 (kırkbin) Türk Lirasını geçmeyen davalara ilişkin kararlar kesin olduğundan, mahkemece her ne kadar ilgili istinaf başvuru dilekçesinin Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 346/1. maddesi uyarınca reddine karar verilmemiş ise de; aynı Kanun hükme ve 352. madde hükmü uyarınca, istinaf başvuru dilekçesinin miktar itibarıyla kesin olan bir karara ilişkin olması sebebiyle davalının istinaf dilekçesinin/başvurusunun HMK 352/1-b maddesi gereğince usulden reddine karar vermek gerekmiştir.

HMK 352/1-b maddesine göre kesin olan kararların istinafı halinde Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk dairesince ön incelemede öncelikle gerekli karar verilir.

Açıklanan nedenlerle davalının istinaf ettiği karara ilişkin dava değerinin/miktarının kesinlik (istinaf edilebilme) sınırının altında olması nedeniyle kesin sayılan kararla ilgili işbu istinaf dilekçesinin/talebinin HMK 341/2 ve HMK 352/1-b maddeleri gereğince usulden reddine karar vermek gerekmiş ve aşağıdaki gibi hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM: Yukarıda açıklanan nedenlerle;

1-Kayseri 1. Asliye Ticaret Mahkemesi 'nin 2025/87 Esas 2026/40 sayılı nihai kararının istinafa konu dava değerinin/kabul edilen karar miktarının dava tarihi itibarı ile kesinlik (istinaf edilebilme) sınırı kapsamında kaldığı anlaşıldığından, davalının istinaf başvurusunun 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 341/2 ve 352/1-b maddeleri uyarınca USULDEN REDDİNE,

2-İstinaf başvurusunda bulunan davalı tarafından yapılan istinaf karar harcının talep halinde davalıya iadesine

3-Davalı tarafından yapılan istinaf yoluna başvuru harcı ve istinaf posta giderlerinin davalı üzerinde bırakılmasına,

4-HMK'nın 302/5.maddesi gereğince kesinleşme kaydı ve kesinleşme kaydı yapılan kararların yerine getirilmesi için gerekli bildirimlerin; HMK'nın 359/4 maddesi gereğince de karar tebliği, harç tahsil müzekkeresi yazılması ve gider avansı iadesi işlemlerinin İlk Derece Mahkemesi tarafından yapılmasına,

5-İstinaf incelemesi sırasında duruşma açılmadığından vekalet ücreti takdirine yer olmadığına,

Dair, dosya üzerinden yapılan inceleme ile HMK'nın 362/1-a bendi uyarınca KESİN olarak oy birliği ile karar verildi.

KONYA BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ

3. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2026/1172
Karar No. 2026/920
Tarihi: 27.04.2026

İlgili Kanun/Madde
3065 s. KDV/1

ÖZETİ: *Sigortacı, sigorta ettiren veya sigortadan faydalanan kimsenin ancak gerçekten uğradığı zararı tazmine mecbur olduğundan, hasar bedeli nedeniyle davacının 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince ödenmesi gereken KDV'yi de davacıya ödemekle yükümlüdür. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1.maddesine göre Türkiye'de yapılan sınai, ticari, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyet çerçevesinde, yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Davacının aracına verilen zararı gidermek için gerekli onarım, parça ve işçilik hizmetleri de anılan yasa gereğince KDV'ye tabidir. Kesinleşme miktarına ilişkin fatura ibraz edilmese dahi, davacı lehine KDV dahil edilerek hasar bedeline hükmedilmesi doğrudur.*

Yukarıda bilgileri yazılı mahkemece verilen karara ilişkin istinaf talebi üzerine mahkemece dosya istinaf incelemesi yapılmak üzere dairemize gönderildiğinden yapılan ön inceleme ve incelemeyle heyete tevdi olunan dosyanın gereği görüşülüp aşağıdaki karar verilmiştir.

TARAFLARIN İDDİA VE SAVUNMALARININ ÖZETİ:

Davacı vekili dava dilekçesinde özetle; davacıya ait..... plakalı araç 25.05.2023 tarihinde park halindeyken,.....'un sevk ve idaresindeki.....'a ait..... plakalı aracın çarpması sonucu trafik kazası meydana gelmiş ve davacının aracının hasarlandığını, meydana gelen trafik kazasında kaza tespit tutanağına göre.....'un 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununa göre tam kusurlu olduğunu, davacının aracında davalı yana ait aracın haksız fiiline binaen meydana gelen trafik kazası sonucu yapılan tamiratlar neticesinde 13.500TL işçilik ücreti, 36.500TL parça ücreti olmak üzere toplamda 50.000 TL'lik hasar meydana geldiğini, öncelikle dava konusu talebin konusuz kalmaması için kazaya karışan..... plaka no'lu araca teminatsız olarak tedbir konulmasına karar

verilmesini belirterek, fazlaya ilişkin haklarının saklı kalmak kaydı ile meydana gelen trafik kazası neticesinde davacıya ait araçta oluşan değer kaybına binaen şimdilik 500TL'nin, kaza tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle davalılardan tahsili ile davacıya ödenmesine, davacının aracının eksik ve ayıplı onarılmasından doğan 500TL hasar fark bedelinin kaza tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle davalı sigorta şirketinden tahsili ile davacıya ödenmesine karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

Davalı..... A.Ş. vekili cevap dilekçesinde özetle; dava konusu kaza neticesinde sigorta şirketi nezdinde..... nolu hasar dosyası açıldığını, 23/11/2023 tarihinde.....'e 11.570,00 TL, 19/07/2023 tarihinde davacı.....'a 50.000,00 TL tazminat ödemesi yapıldığını, sigorta şirketinin sorumluluğunun sigortalısının kusurunun oranı ve ZMMS poliçe limiti ile sınırlı olduğunu, sigorta şirketinin tazminat yükümlülüğünün bulunmadığını, davacı vekilinin talep ettiği tazminat bedelinin ödendiğini, davacı tarafın ilgili ödemeyi kabul ederken ihtirazi kayıt ileri sürmediğini, kendisine yapılan ödemenin talebini tamamen karşıladığını kabul ettiğini, ödemeye ilişkin dekontun sunulduğunu, belirsiz alacak davası açılmasında hukuki yarar bulunmadığını, kusur ve hasara ilişkin olarak bilirkişi incelemesi yapılması gerektiğini, sigorta şirketinin temerrüde düşmediğini, faiz taleplerinin reddine karar verilmesi gerektiğini belirterek, davanın öncelikle usulden reddine, bu mümkün olmaması halinde esastan reddine karar verilmesini talep etmiştir.

Davalı..... cevap dilekçesinde özetle; keşif ve bilirkişi incelemesi yapılması neticesinde kusur durumunun ortaya çıkacağını, bu aşamada kusur durumundan bahsedilemeyeceğini, mali sorumluluğun davalı sigorta şirketinde olduğunu, husumete yönelik itirazlarının bulunduğunu, dava değerinin düşük olarak belirtilerek açılması hatalı olduğunu, davanın esasına girilmeden ve deliller değerlendirilmeden tedbir talebinin kabulünün imkansız zararlara sebep olacağını, davacının tedbir talebinin reddine karar verilmesini, davanın reddine karar verilmesini talep etmiştir.

Davalı..... cevap dilekçesinde özetle; keşif ve bilirkişi incelemesi yapılması neticesinde kusur durumunun ortaya çıkacağını, bu aşamada kusur durumundan bahsedilemeyeceğini, mali sorumluluğun davalı sigorta şirketinde olduğunu, husumete yönelik itirazlarının bulunduğunu, dava değerinin düşük olarak belirtilerek açılması hatalı olduğunu, davanın esasına girilmeden ve deliller değerlendirilmeden tedbir talebinin kabulünün imkansız zararlara sebep olacağını, davacının tedbir talebinin reddine karar verilmesini, davanın reddine karar verilmesini talep etmiştir.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARININ ÖZETİ:

İlk derece mahkemesi gerekçeli kararında özetle; "Tüm dosya kapsamı üzerinden yapılan değerlendirmede; davacının 25/05/2023 tarihinde meydana gelen trafik kazası nedeniyle maddi tazminat talebinde bulunduğu, dosya kap-

samında aldırılan ve hükme esas alınan bilirkişi raporları ile davacının bedel artırım dilekçesi birlikte değerlendirilerek davanın kabulüne karar verilmiş ve;

DAVANIN KABULÜ ile;

Araç değer kaybından kaynaklanan maddi zarar talebi yönünden 21.710,00 TL ile hasar tazminatı 33.520,96 TL olmak üzere toplam 55.230,96 TL'nin davalı..... ve..... yönünden kaza tarihi olan 25/05/2023 tarihinden itibaren, diğer davalı sigorta şirketi yönünden (poliçe teminat limiti ile sınırlı ve sorumlu olmak ve tahsilde tekerrür olmamak kaydıyla) temerrüt tarihi olan 03/01/2024 tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte davalılardan müştereken ve müteselsilen alınarak davacıya VERİLMESİNE," hüküm kurulmuştur.

İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ:

Davalı..... A.Ş vekili istinaf başvuru dilekçesinde özetle; mahkemeye ibraz edilen dekontların müvekkili sigorta şirketi tarafından yapılan ödemeler neticesinde sigorta şirketinin söz konusu olaya ilişkin tazminat yükümlülüğünün bulunmadığını, davacı vekilinin talep etmekte olduğu tazminat bedelinin ödendiğini, davacı taraf ilgili ödemeyi kabul ederken ihtirazi kayıt ileri sürmediğini, kendisine yapılan ödemenin talebini tamamen karşıladığını kabul etmiş sayılması gerektiğini, hesaplamaların hatalı olduğunu, kabul anlamına gelmek kaydıyla hükme esas alınan bilirkişi raporunda hesaplanan değer kaybı bedeli tazminatının fahiş olduğunu, hasar onarım bedelinin de fahiş hesaplandığını, dava konusu hasar bedeline ilişkin iskonto indirimi yapılmadan tazminat hesabı yapılmasının hukuka aykırı olduğunu, davacı tarafın dava konusu talebin giderildiğine dair faturaları ibraz etmediğinden KDV ödeme yükümlülüğünün meydana gelmediğini, müvekkili şirketin sigortalının kusuru oranında limitler dahilinde sınırlı olduğunu, faiz taleplerinin reddinin gerektiğini, kararın kaldırılmasını, yargılama gideri ve vekalet ücretinin karşı taraf üzerine yükletilmesine karar verilmesini talep etmiştir.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GEREKÇE:

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 341 ve devamı maddeleri uyarınca ve özellikle istinaf incelemesinin kapsamının öngörüldüğü 355. maddeye göre re'sen gözetilecek kamu düzenine aykırılık halleri dışında istinaf incelemesi istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak yapılır.

Dava, trafik kazası nedeniyle hasar bedeli ve araç değer kaybı istemlerine ilişkindir. Mahkemece verilen karar davalı..... A.Ş tarafından aşağıda belirtilen yönlerden istinaf edilmiştir.

-Davalı..... A.Ş vekilinin araç değer kaybı bedeline yönelik itirazlarının incelenmesinde;

Karayolları Motorlu Araçlar Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası Genel Şartları 14 Mayıs 2015 gün 29355 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak 01 Haziran 2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Genel Şart Kapsamındaki Teminat Türleri A-5.maddesinde, maddi zararlarında sigorta teminatı kapsamında olduğu belirtilmiş ve maddi zararın “Hak sahibinin kaza tarihi itibarıyla bu genel şartta tanımlanan ve zarar gören araçta meydana gelen değer kaybı dahil doğrudan malları üzerindeki azalmadır. Sigortalının sorumlu olduğu araç kazalarında değer kaybı, talep edilmesi halinde ilgili branşta ruhsat sahibi sigorta eksperleri tarafından tespit edilir. Değer kaybının tespiti bu Genel Şart ekinde yer alan esaslara göre yapılır.” Şeklindeki düzenleme ile trafik kazası sonucu zarar gören üçüncü kişiye ait araçta meydana gelen hasar bedeli ve değer kaybına ilişkin zararların, genel şartların ekindeki hesaplama yöntemine ilişkin çizelgeye göre eksper tarafından belirleneceği belirtilmiştir. Genel şartlar Ek-1 de değer kaybının belirlenmesine ilişkin çizelge ve teminatı dışında kalan bazı haller belirtilmiştir.

Taraflar arasındaki uyuşmazlık, sigorta sözleşmesinin ayrılmaz eki niteliğinde olan genel şartlarda yapılan düzenlemelerin zarar gören üçüncü şahıslar yönünden bağlayıcı olup olmadığı hususuna ilişkindir.

Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununda 91 ila 101.maddeler arasında düzenlenmiştir. Motorlu bir aracın karayolunda işletilmesi sırasında bir kimsenin ölümüne veya yaralanmasına veya bir şeyin zarara uğramasına neden olması halinde, o aracın işletenin zarara uğrayan üçüncü kişilere karşı olan sorumluluğunu belirli limitlere kadar karşılamayı amaçlayan ve yasaca yapılması zorunlu kılınan sorumluluk sigortası türüdür.

Karayolları Motorlu Araçlar Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası, (Trafik Sigortası) 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 91. Maddesinde; “İşletenlerin, bu Kanunun 85 inci maddesinin birinci fıkrasına göre olan sorumluluklarının karşılanmasını sağlamak üzere mali sorumluluk sigortası yaptırmaları zorunludur.” şeklinde belirtilmiştir. Bu madde gereğince ZMSS yapılması yasal bir zorunluluk olmakla birlikte bu tür sigorta sözleşmeleri, sigorta ettiren ile sigortacı arasında karşılıklı ve birbirine uygun irade açıklamaları ile kurulur ve bir sigorta poliçesine bağlanır.Yoksa yasa gereği kendiliğinden oluşan bir sigorta türü değildir. (Işıl Ulaş Uygulamalı Sigorta Hukuk) "KTK'nın 93. maddesinde; (Değişik:17/10/1996-4199/34 md) Zorunlu mali sorumluluk sigortası genel şartları, teminat tutarları ile tarife ve talimatları Hazine Müsteşarlığının bağlı bulunduğu Bakanlıkça tespit edilir ve Resmi Gazetede yayımlanır." hükmü mevcuttur.

Sigorta şirketlerinin sigorta sözleşmeleri kapsamındaki sorumlulukları sigorta poliçelerinin ayrılmaz parçası olan genel şartlarda düzenlenmiştir.

Genel Şartlar: Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı tarafından her sigorta branşı için hazırlanmış olan ve sigorta şirketlerinin bunun aksine hareket edemeyecekleri, teminatın kapsamı, istisna edilen haller, hasar prosedürü, sigortalının görev ve yükümlülükleri, anlaşmazlık halinde uygulanabilecek hükümler, prim ödemesi, rücu durumu gibi sigorta sözleşmesinin esaslarını belirten koşullardır.

Genel açıklamalar bu şekilde olmakla birlikte KTK'nun tazminatın azaltılması veya kaldırılması sonucunu doğuran haller: başlıklı 95.maddesinde “Sigorta sözleşmesinden veya sigorta sözleşmesine ilişkin kanun hükümlerinden doğan ve tazminat yükümlülüğünün kaldırılması veya miktarının azaltılması sonucunu doğuran haller zarar görene karşı ileri sürülemez. Ödemede bulunan sigortacı, sigorta sözleşmesine ve bu sözleşmeye ilişkin kanun hükümlerine göre, tazminatın kaldırılmasını veya azaltılmasını sağlayabileceği oranda sigorta ettirene başvurabilir.” hükmüne göre; Karayolları Trafik Kanununda düzenlenmeyen, sigortacının zarar görenlere karşı ileri süremediği tazminatın kaldırılması veya miktarının azaltılmasını gerektiren hallerde, ancak sigortalısına rücu edebileceği düzenlenmiştir. Yani sigorta şirketi KTK'nun da düzenlenmeyen teminat kapsamında olmayan halleri ve rücu koşullarının varlığını zarara uğrayan kişilere karşı ileri süremez, koşullarının varlığı halinde sigorta sözleşmesinin eki olan genel şartlarda düzenlenmiş teminat dışı haller ve rücu halleri mevcut ise sadece sigorta sözleşmesinin tarafı olan akidi sigortalıya rücu edebilir.

Trafik kazaları dayanağını 2918 sayılı KTK'dan alan haksız fiil niteliğinde olaylardır. Haksız fiiller meydana geldikleri anda hukuki sonuç doğurur ve zarara neden olanların zararı tazmin borcu haksız fiil tarihinde ortaya çıkar. Haksız fiilin unsuru olan zarar, zarar görenin malvarlığında rızası dışında meydana gelen azalma ile zarar verici fiil olmasa idi bulunacağı durum arasındaki farktır ve zarar haksız fiilin meydana gelmesi ile gerçekleşmiş sayılır. Zarar verenin ve diğer sorumluların zararı tazmin yükümlülüğü herhangi bir ihbara ve ihtara gerek kalmaksızın olay tarihinde doğar. Haksız fiile bağlanan hukuki sonuçlar haksız fiil tarihi esas alınarak belirlenir ve bu nedenle haksız fiillerde olay tarihinde yürürlükte bulunan hukuk kuralları uygulanır. Başka bir deyişle zararın belirlenmesinde etken olan hususlarda olay tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin dikkate alınması gerekir.

Bu kapsamda davalı vekilinin mahkemece aldırılan hasar raporundaki değer kaybına yönelik itirazlarının incelenmesinde; 6704 sayılı yasayla değişik 2918 sayılı KTK nun 90.maddesinde yer alan zorunlu mali sorumluluk sigortası kapsamındaki tazminatlar bu kanun ve bu kanun çerçevesinde hazırlanan genel şartlarda öngörülen usul ve esaslara tabi olan hükümlerinden YUKARIDA İZAH EDİLDİĞİ ÜZERE TARAFI OLMADIĞI ZMMS SÖZLEŞMESİNDEKİ ŞARTLARIN DAVACI AÇISINDAN BAĞLAYICI OLMAMASI VE ANAYASA MAHKEMESİNİN nin 09/10/2020 tarihli resmi gazetede yayınlanan 17/07/2020 tarihli ve 2019/40 esas 2019/40 sayılı kararına göre 6704 SAYILI KANUNUN 3.MADDESİYLE DEĞİŞTİRİLEN 90. MADDESİNİN BİRİNCİ CÜMLESİNDE YERALAN “VE BU KANUN ÇERÇEVESİNDE HAZIRLANAN GENEL ŞARTLARDA” İBARESİNİN VE İKİNCİ CÜMLESİNDE YERALAN “VE GENEL ŞARTLARDA ” İBARESİNİN İPTAL EDİLMİŞ OLMASI SEBEBİYLE UYGULANMAYACAKTIR.

Yargıtay 17.HD'nin 2017/1230 E- 2018/2590 K sayılı 15/03/2018 tarihli kararında vurgulandığı gibi değer kaybının hesabında aracın modeli, markası, özellikleri, yapılan onarım işlemleri, kilometresi, olay tarihindeki yaşı, tarafların iddia ve savunmaları ve tüm dosya kapsamı değerlendirilerek kaza öncesi hasarsız ikinci el piyasa rayiç değeriyle kaza meydana geldikten ve tamir edildikten sonraki ikinci el piyasa rayiç değeri arasındaki farka göre değer kaybı zararının hesaplanması ilke olarak kabul edilmesine,

Yargıtay 17.HD'nin 2017/1230 E- 2018/2590 K sayılı 15/03/2018 tarihli kararında vurgulandığı gibi değer kaybının hesabında aracın modeli, markası, özellikleri, yapılan onarım işlemleri, kilometresi, olay tarihindeki yaşı, sigorta şirketi tarafından yapılan ödeme, tarafların iddia ve savunmaları ve tüm dosya kapsamı değerlendirilerek kaza öncesi hasarsız ikinci el piyasa rayiç değeriyle kaza meydana geldikten ve tamir edildikten sonraki ikinci el piyasa rayiç değeri arasındaki farka göre değer kaybı zararının hesaplanması ilke olarak kabul edilmesine,hesaplamanın bu yöntemine göre yapılmasına göre itiraz yersizdir.

-Davalı..... A.Ş vekilinin hasar bedeline yönelik itirazlarının incelenmesinde;

Davalılar gerçek zarardan sorumludur.Hasar yönünden hükme esas alınan raporda davacı aracının modeli, yaşı, özellikleri, hasarlı kısımları v.s. gözönünde bulundurularak olay tarihi itibariyle aracın 2. el piyasa rayiç değeri tesbit edildiği, tamirinin ekonomik olup olmadığı ve hurdaya ayrılmasının gerekli gerekmediğinin tespit edildiği, Yargıtay 17. HD İçtihatlarına göre aracın tamirinin ekonomik olup olmadığı değerlendirildiği, Hasar bedelinin piyasa rayiç değeri belirlendiği ve davacının gerçek zararı tespit edilerek sonucuna göre karar verilmesi yerinde olup itiraz yersizdir.

(Nitekim emsal Yargıtay 17. Hukuk Dairesi 2016/9274 E 2017/3378K sayılı ilamı)

-Davalı..... A.Ş vekilinin KDV tutarının hesaplamaya dahil edilmemesi gerektiğine yönelik itirazların incelenmesinde;

Sigortacı, sigorta ettiren veya sigortadan faydalanan kimsenin ancak gerçekten uğradığı zararı tazmine mecbur olduğundan, hasar bedeli nedeniyle davacının 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince ödenmesi gereken KDV'yi de davacıya ödemekle yükümlüdür.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1.maddesine göre Türkiye'de yapılan sınai, ticari, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyet çerçevesinde, yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Davacının aracına verilen zararı gidermek için gerekli onarım, parça ve işçilik hizmeti de anılan yasa gereğince KDV'ye tabidir. Kesinleşen hasar miktarına ilişkin fatura ibraz edilmese dahi, davacı lehine KDV dahil edilerek hasar bedeline hükmedilmesi doğrudur.

Nitekim Yargıtay 17 HD nin 2016/18474 esas 2017/10417 karar,2015/864 esas 2015/9408 karar, 2015/14700 esas 2016/4229 karar sayılı ilamları.

-Davalı..... A.Ş vekilinin hasar bedeline iskonto uygulanması gerektiğine yönelik itirazların incelenmesinde;

TTK'nın 1283. maddesi hükmü uyarınca, sigortacı, sigorta ettiren veya sigortadan yararlananın uğradığı gerçek zararı tazminle yükümlü olup mahkemece hükme esas alınan bilirkişi raporunda gerçek zarar hesabıyla ve yedek parça ve işçilik bedellerinin rayiç değerinde indirim uygulamayarak karar vermesi doğrudur.

Bu halde, kamu düzeni ve istinaf sebepleri çerçevesinde; dosya içerisindeki bilgi ve belgelere, mahkeme kararının gerekçesinde, dayanılan delillerin tartışılıp değerlendirilmesinde usul ve yasaya aykırı bir yön ile kamu düzenine aykırılık hallerinin bulunmamasına; dosya kapsamındaki bilgi, belge ve toplanan deliller değerlendirilip ileri sürülen istinaf sebepleri dikkate alındığında mahkeme kararında usul ve esas yönünden yasaya aykırılığın olmamasına göre davalı..... A.Ş vekilinin istinaf başvurusunun esastan reddine karar verilmesi gerekmektedir.

H Ü K Ü M: Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;

1-İlk Derece Mahkemesinin vakıa ve hukuki değerlendirmesinde usul ve esas yönünden yasaya aykırılık bulunmadığından davalı sigorta şirketi vekilinin istinaf başvurusunun HMK'nun 353/1-b-1 maddesi gereği ESASTAN REDDİNE,

2-İstinaf eden davalıdan alınması gereken 3.772,82 TL karar ve ilam harcından istinaf aşamasında yatırılan 945,00 TL nin mahsubu ile bakiye 2.827,82 TL eksik harcın davalı..... A.Ş'den tahsili ile hazineye gelir kaydına,

3-İstinaf aşamasında davalı tarafından yapılan masrafların kendi üzerinde bırakılmasına,

4-İstinaf incelemesi sırasında duruşma açılmadığından vekalet ücreti takdirine yer olmadığına,

5-Karar tebliği ve harç işlemlerinin İlk Derece Mahkemesi tarafından yerine getirilmesine,

Dair, 7550 sayılı yasanın 20. Maddesi ile değişik 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 362. maddesi gereğince; dava tarihi olan 2024 yılı itibari ile (378.290,00) Türk Lirasını geçmeyen davalara ilişkin kararlar hakkında temyiz yoluna başvurulamayacağından miktar itibari ile KESİN olmak üzere dosya üzerinde yapılan inceleme sonunda oy birliği ile karar verildi.

İDARİ GÖRÜŞLER

ADMINISTRATIVE OPINIONS

* Sirküler Listesi
Circular List

* Sirkülerler
Circulars

SİRKÜLER LİSTESİ
CIRCULAR LIST

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri

NO	KONU
72	Geçici Vergi Dönemlerinde Yeniden Değerleme Oranı

SİRKÜLERLER
CIRCULARS

T.C.
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı
5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri /72

Konusu: Geçici Vergi Dönemlerinde Yeniden Değerleme Oranı

Tarihi: 10/04/2026

Sayısı: KVK-72 / 2026-2 / Yatırım İndirimi – 58

İlgili olduğu maddeler: Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 298, Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 32/A, Gelir Vergisi Kanunu Geçici Madde 69

İlgili olduğu kazanç türleri: Ticari Kazanç, Zirai Kazanç

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (B) fıkrasına istinaden 2026 yılı birinci geçici vergi döneminde uygulanacak yeniden değerlendirme oranı **% 4,19 (yüzde dört virgöl ondokuz)** olarak tespit edilmiştir.

Duyurulur.

Bekir BAYRAKDAR
Gelir İdaresi Başkanı

RESMÎ GAZETE
ÖZETLERİ
ABSTRACTS OF OFFICIAL
GAZETTE

01.04.2026 - 30.04.2026 Tarihleri Arası
Between 01.04.2026 and 30.04.2026

RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ
ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE

KANUN

No	Adı	R.G.Tarih - Sayı
7577	Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	17.04.2026 33227

YÖNETMELİKLER

Adı	R.G.Tarih - Sayı
Bahçeşehir Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	01.04.2026 33211
Çalışanların İş Sağlığı ve Güvenliği Eğitimlerinin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	02.04.2026 33212
Terapötik Aferez Merkezleri ve Üniteleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	02.04.2026 33212
Elektrik Piyasasında Lisanssız Elektrik Üretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	02.04.2026 33212
Kamu Kurum ve Kuruluşları Personel Servis Hizmet Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Karar Sayısı: 11153)	03.04.2026 33213 S
Haliç Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	03.04.2026 33213 S
Arazi Kullanım Planlaması Uygulama Yönetmeliği	04.04.2026 33214
Tarım Arazilerinin Korunması ve Kullanılması Hakkında Yönetmelik	04.04.2026 33214
İnönü Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği	05.04.2026 33215
Çankırı Karatekin Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	06.04.2026 33216
Kafkas Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	06.04.2026 33216
Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi Tıp Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	07.04.2026 33217
İstanbul Galata Üniversitesi Türkçe Öğretimi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	07.04.2026 33217
Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	08.04.2026 33218
Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Lisans Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	08.04.2026 33218
Eskişehir Büyükşehir Belediyesi İmar Yönetmeliği	08.04.2026 33218

Araçların Satış, Devir ve Tescil Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.04.2026 33219
Çarşı ve Mahalle Bekçilerinin Çalışma Usul ve Esasları ile Kıyafetlerine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.04.2026 33219
Çarşı ve Mahalle Bekçiliğine Giriş ve Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.04.2026 33219
Polis Meslek Eğitim Merkezleri Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.04.2026 33219
Polis Meslek Yüksekokulları Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.04.2026 33219
Aile Hekimliği Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.04.2026 33219
Elektrik Piyasası Yan Hizmetler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.04.2026 33219
Danışmanlık Hizmet Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.04.2026 33219
Hizmet Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.04.2026 33219
İhalelere Yönelik Başvurular Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.04.2026 33219
Mal Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.04.2026 33219
Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.04.2026 33219
Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği Jeoloji Mühendisleri Odası Ana Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	10.04.2026 33220
Mustafa Kemal Üniversitesi Alternatif Enerji Kaynakları ve Teknoloji Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	10.04.2026 33220
Mustafa Kemal Üniversitesi Cemil Meriç Düşünce ve Kültürel Çalışmalar Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	10.04.2026 33220
Mustafa Kemal Üniversitesi Türkçe Öğretimi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	10.04.2026 33220
Doğa Koruma ve Milli Parklar Uzmanlığı Yönetmeliği	11.04.2026 33221
Atatürk Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.04.2026 33221
İstanbul 29 Mayıs Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.04.2026 33221
Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.04.2026 33221
Ondokuz Mayıs Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği	12.04.2026 33222
Akdeniz Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği	13.04.2026 33223

İstanbul Okan Üniversitesi Sanat ve Tasarım Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	13.04.2026 33223
İstanbul Topkapı Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	13.04.2026 33223
Mustafa Kemal Üniversitesi Bitki Sağlığı Kliniği Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	13.04.2026 33223
Mustafa Kemal Üniversitesi Deniz Kaplumbağaları İlk Yardım Tedavi ve Kurtarma Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	13.04.2026 33223
Mustafa Kemal Üniversitesi Tarımsal Araştırma ve Uygulama Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	13.04.2026 33223
Mustafa Kemal Üniversitesi Üniversite Sanayi İşbirliği ve Teknoloji Transfer Ofisi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	13.04.2026 33223
Yalova Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	13.04.2026 33223
Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Mehmet Akif Ersoy Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	14.04.2026 33224
Mustafa Kemal Üniversitesi Kariyer Planlama Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	14.04.2026 33224
Mustafa Kemal Üniversitesi Uzaktan Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	14.04.2026 33224
Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi Veteriner Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	15.04.2026 33225
Tarsus Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	15.04.2026 33225
İstanbul Gedik Üniversitesi Ön Lisans, Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	16.04.2026 33226
Mardin Artuklu Üniversitesi Midyat Telkari Tasarım Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	16.04.2026 33226
Köyceğiz Gölü ve Dalyan Kanallarında Çalışacak Taşıma Araçları Yönetmeliği	17.04.2026 33227
Ecza Ticarethaneleri ve Ecza Ticarethanelerinde Bulundurulanan Ürünler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	17.04.2026 33227
Konya Büyükşehir Belediyesi İmar Yönetmeliği	17.04.2026 33227
Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı Disiplin Amirleri Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	18.04.2026 33228
Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı Hukuk Müşavirliği ve Avukatlık Sınav ve Atama Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	18.04.2026 33228

Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı Personeli Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	18.04.2026 33228
Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı Teşkilat, Görev, Yetki, Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	18.04.2026 33228
Kamu Düzeni ve Güvenliği Uzmanlığı Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	18.04.2026 33228
Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı Afet Araştırmaları Merkezi Yönetmeliği	18.04.2026 33228
Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.04.2026 33228
Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Su Kaynakları Geliştirme, Araştırma ve Uygulama Merkezi Yönetmeliği	19.04.2026 33229
Harran Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği	19.04.2026 33229
Ege Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	20.04.2026 33230 Sayılı
Karadeniz Teknik Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	20.04.2026 33230 Sayılı
Karadeniz Teknik Üniversitesi Önlisans ve Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	20.04.2026 33230 Sayılı
Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler ve Değerler Eğitimi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	21.04.2026 33231
Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Psikolojik Danışma ve Rehberlik Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	21.04.2026 33231
Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Türk Sanatı ve Kültürü Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	21.04.2026 33231
Dicle Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	22.04.2026 33232
Marmara Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	22.04.2026 33232
Astsubay Meslek İçi Eğitim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.04.2026 33233
Adıyaman Üniversitesi Deney Hayvanları Üretim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.04.2026 33233
Ankara Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.04.2026 33233
Madencilik Faaliyetleri İzin Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik (Karar Sayısı: 11228)	25.04.2026 33234
Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Romanlar Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	25.04.2026 33234
Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Şehir Sağlığını Geliştirme, Araştırma ve Uygulama Merkezi Yönetmeliği	25.04.2026 33234

Altınbaş Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	26.04.2026 33235
İstanbul Kent Üniversitesi Yenilikçi Sağlık Teknolojileri Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	26.04.2026 33235
Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.04.2026 33236
	27.04.2026 33236
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Sosyal ve Stratejik Çalışmalar Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	27.04.2026 33236
Subay ve Astsubay Atama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	28.04.2026 33237
Geleneksel ve Tamamlayıcı Tıp Uygulamaları Yönetmeliği	28.04.2026 33237
Asma Fidanı ve Üretim Materyali Sertifikasyonu ile Pazarlaması Yönetmeliği	28.04.2026 33237
Meyve Fidanı ve Üretim Materyali Sertifikasyonu ile Pazarlaması Yönetmeliği	28.04.2026 33237
Hazine ve Maliye Bakanlığı Hazine ve Maliye Uzmanlığı Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.04.2026 33238
Kuyum Ticareti Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.04.2026 33238
Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.04.2026 33238
Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.04.2026 33238
Elektrik Piyasası Lisans Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.04.2026 33238
Jandarma ve Sahil Güvenlik Akademisi Öğretim Elemanlarının Seçim, Atama, Yükseltme ve Görevlerine İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.04.2026 33239

TEBLİĞLER

Adı	R.G.Tarih - Sayı
İş Sağlığı ve Güvenliğine İlişkin İşyeri Tehlike Sınıfları Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	01.04.2026 33211
Sanayi Sicil Tebliği (SGM 2026/4)	01.04.2026 33211
Kırsal Kalkınma Yatırım Programı Çerçevesinde Yapılacak Desteklemeler Hakkında Tebliğ (No: 2026/9)	03.04.2026 33213 S
Kırsal Kalkınma Yatırım Programı Kapsamında Tasarruflu Tarımsal Sulama Sistemlerine Yönelik Yatırımların Desteklenmesi Hakkında Tebliğ (No: 2026/10)	03.04.2026 33213 S

Tarım ve Orman Bakanlığının Kontrolüne Tabi Ürünlerin İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/5)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/34)	03.04.2026 33213 S
Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsü Verilmesine İlişkin Karar	04.04.2026 33214
Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	08.04.2026 33218
Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonu Kararı	08.04.2026 33218
İşkolu Tespit Kararları (No: 2026/16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32)	09.04.2026 33219
Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2025/1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2026/1)	09.04.2026 33219
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/37)	09.04.2026 33219
İhalelere Yönelik Başvurular Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	09.04.2026 33219
Kamu İhale Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	09.04.2026 33219
Yatırım Projelerinin Stratejik Öncelik ve Teknik Değerlendirmesine Dair Tebliğde Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ	10.04.2026 33220
Elektrikli Skuterlerin Üretimindeki Yerlilik Esasları Hakkında Tebliğ (SGM-2026/5)	15.04.2026 33225
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2025/31)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	15.04.2026 33225
Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İhracat: 2026/2)	17.04.2026 33227
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2026/17)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	17.04.2026 33227
Mısır İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanmasına İlişkin Tebliğ	17.04.2026 33227
Veteriner Biyolojik Ürün ve Hayvan Tanımlama Araçlarının Bedelleri ile Uygulama Ücretlerinin Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (No: 2026/2)	18.04.2026 33228
2026 Yılı Mart Ayına Ait Dahilde İşleme İzin Belgelerinin (D1) Listesi	19.04.2026 33229
2026 Yılı Mart Ayına Ait Yurt İçi Satış ve Teslim Belgelerinin (D3) Listesi	19.04.2026 33229
2026 Yılı Mart Ayına Ait Hariçte İşleme İzin Belgelerinin (H1) Listesi	19.04.2026 33229
2026 Yılı Mart Ayına Ait Firma Talebine İstinaden İptal Edilen Dahilde İşleme İzin Belgeleri Listesi	19.04.2026 33229
2026 Yılı Mart Ayına Ait Resen İptal Edilen Dahilde İşleme İzin Belgeleri Listesi	19.04.2026 33229
Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde	22.04.2026

Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17)	33232
Tıbbi Cihazların Elektronik Kullanım Talimatlarına İlişkin Tebliğ- de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	22.04.2026 33232
2026 Yılı Kurban Hizmetlerinin Uygulanmasına Dair Tebliğ	24.04.2026 33233
Danışmanlık Tedbiri Kararlarının Uygulama Usul ve Esasları Hak- kında Tebliğ	24.04.2026 33233
Özelleştirme İdaresi Başkanlığının 24/04/2026 Tarihli ve 2026/ÖİB-K-10, 11, 12, 13, 14, 15 ve 16 Sayılı Kararları	28.04.2026 33237
Türk Gıda Kodeksi Bitki Adı ile Anılan Yağlar Tebliği (Tebliğ No: 2012/29)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2026/14)	29.04.2026 33238
Bankalarca Kamuya Açıklanacak Finansal Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Hakkında Tebliğde Değişiklik Ya- pılmasına Dair Tebliğ	30.04.2026 33239
ParaQR Elektronik Para ve Ödeme Hizmetleri A.Ş.'nin Faaliyet İzninin İptal Edilmesine İlişkin Karar	30.04.2026 33239

ÖNEMLİ BİLGİLER
IMPORTANT INFORMATION

ÖNEMLİ BİLGİLER
IMPORTANT INFORMATION

TABLO - 1

KIDEM TAZMİNATI TAVANI (TL)	
01.01.2026 - 30.06.2026	64.949,77
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)	
01.01.2026'dan itibaren	900,00
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
20.12.2025	38,75	39,75
17.09.2015	41,25	42,25
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 PRIMİNE TABİ TUTULMAYACAK YEMEK PARASI İLE ÇOCUK VE AİLE ZAMMI TUTARLARI (TL)			
Dönemler	Yemek Parası (Günlük)	Çocuk Zammı (Aylık)	Aile Zammı (Aylık)
01.01.2026-31.12.2026 dönemi	330,00	660,60	3.303,00
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	2026
Ocak	0,89	0,87	1,06	1,46	0,82	1,21	1,79	0,85	2,93	3,08	2,64
Şubat	0,88	0,90	1,05	1,48	0,81	1,21	1,49	0,85	3,00	3,04	2,55
Mart	0,88	0,92	1,05	1,53	0,88	1,21	1,70	0,79	3,34	-	2,74
Nisan	0,88	0,92	1,05	1,53	0,80	1,21	1,71	0,79	3,40	3,42	3,01
Mayıs	0,75	0,92	1,05	1,95	0,66	1,40	1,86	0,79	3,47	3,42	3,00
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	2,86	
Kasım	0,79	0,98	1,51	0,97	0,76	1,35	1,16	2,85	3,32	2,91	
Aralık	0,79	0,98	1,51	0,90	0,76	1,35	1,16	2,85	3,16	2,83	

TABLO - 7
ASGARİ YILLIK ÜCRETLİ 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 yaşta işçiler ile 50 ve daha yukarı yaşta kişiler	En az 20 iş günü

TABLO - 8
2026 YILINDA TÜRK TİCARET KANUNU'NDA UYGULANACAK İDARİ PARA CEZALARI (TL)

6102 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinin;	Türk Lirası
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı	22.194
6102 sayılı Kanunun 38 inci maddesinin;	Türk Lirası
Birinci fıkrasındaki ceza miktarı	44.443
6102 sayılı Kanunun 51 inci maddesinin;	Türk Lirası
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı	44.443
6102 sayılı Kanunun 562 nci maddesinin;	Türk Lirası
Birinci fıkrasındaki ceza miktarı	(a) bendi
	(b) bendi
	(c) bendi
	(d) bendi
	(e) bendi
	(f) bendi
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı	88.997
Onüçüncü fıkrasındaki ceza miktarı	88.997
	(a) bendi
	173.801

TABLO - 9

AYLIK ASGARİ ÜCRET TUTARLARI (NET TL)	
01.01.2026 - 31.12.2026	28.075,50
01.01.2025 - 31.12.2025	22.104,67
01.01.2024 - 31.12.2024	17.002,12
01.07.2023 - 31.12.2023	11.402,32
01.01.2023 - 30.06.2023	8.506,80
01.07.2022 - 31.12.2022	5.500,35
01.01.2022 - 30.06.2022	5.004,00
01.01.2021 - 31.12.2021	3.577,50
01.01.2020 - 31.12.2020	2.943,00

TABLO - 10

ÇIRAKLAR İÇİN AYLIK ASGARİ ÜCRET TUTARLARI (TL)		
Dönemler	Aday Çırak ve Çıraklar için	Kalfalık Yeterliliği Kazanan 12. Sınıf Öğrencileri İçin
01.01.2026-31.12.2026	8.631,20	14.037,75
01.01.2025-31.12.2025	6.631,40	11.052,33
01.01.2024-31.12.2024	6.000,75	10.001,25
01.07.2023-31.12.2023	4.024,35	6.707,25
01.01.2023- 30.06.2023	3.002,40	5.004,00
01.01.2022-31.12.2022	1.941,30	3.235,50
01.01.2022-30.06.2022	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
01.01.2026 - 31.12.2026	33.030,00	297.270,00
01.01.2025 - 31.12.2025	26.005,50	195.041,40
01.01.2024 - 31.12.2024	20.002,50	150.018,90
01.07.2023 - 31.12.2023	13.414,50	100.608,90
01.01.2023 - 30.06.2023	10.008,00	75.060,00
01.07.2022 - 31.12.2022	6.471,00	48.532,50
01.01.2022 - 30.06.2022	5.004,00	37.530,00
01.01.2021 - 31.12.2021	3.577,50	26.831,40
01.01.2020 - 31.12.2020	2.943,00	22.072,50

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)
2026	12000	7000	3000
2025	9900	5700	2400
2024	6900	4000	1700
2023	4400	2600	1100
2022	2000	1170	500
2021	1500	860	380
2020	1400	790	350

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 Yılden 3 Yıla Kadar Sürmüş İşçi İçin	6 Hafta	6 Haftalık Ücret
3 Yılden 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) (01.01.2026 – 31.12.2026 Döneminde)	
Sigortalı işe giriş bildirdiğini ve GSS giriş bildirdiğini süresinde ve Kurumca belirlenen şekilde ve usule uygun vermeyenler hakkında, her bir sigortalı için aylık asgari ücret tutarında(*)	33.030,00
1. Sigortalı işe giriş bildirdiğinin 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 tespit her bir sigortalı için aylık asgari ücretin iki katı tutarında	66.060,00
— Bir yıl içinde ikinci kez tespitinde her bir sigortalı için aylık asgari ücretin beş katı tutarında	165.150,00
İşyeri bildirdiğini 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(*)	99.090,00
— Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar için aylık asgari ücretin iki katı tutarında(*)	66.060,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücret tutarında(*)	33.030,00
Aylık prim ve hizmet belgesini süresinde ve Kurumca belirlenen şekil ve usulde 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	6.606,00

— Belgenin ek olması halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında	4.128,00
— 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	16.515,00
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	66.060,00
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	66.060,00
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	396.360,00
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin altı katı tutarında	198.180,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücretin üç katı tutarında	99.090,00
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	16.515,00
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, asgari ücretin altı katını aşmamak üzere aylık asgari ücretin yarısı tutarında	16.515,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için, asgari ücretin üç katını aşmamak üzere aylık asgari ücretin yarısı tutarında	16.515,00
Bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutulması halinde, aylık asgari ücretin oniki katı tutarında	396.360,00
Geçersiz sayılan her bir ücret tediye bordosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında	16.515,00
İbraz süresi geçirildikten sonra incelemeye sunulan ve tümünün veya bir bölümünün geçersiz 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	396.360,00
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin altı katı tutarında	198.180,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için, aylık asgari ücretin üç katı tutarında	99.090,00
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	66.060,00
Kendi mevzuatlarına göre kayıt ve tescilini yaptıkları 4/b (Bağ-Kur) kapsamındaki sigortalılar için sigortalı işe giriş bildirgesi düzenleyerek Kuruma vermeyen kurum ve kuruluşlar ile tüzel kişilere aylık asgari ücret tutarında(*)	33.030,00
Faaliyetinin sona erdiğini bildiren 4/b sigortalılarını Kuruma bildirmeyen kuruluşlar ve vergi daireleri ile kendilerine, aylık asgari ücret tutarında(*)	33.030,00
Vazife malûllüğüne sebep olan olayı süresi içinde Kuruma bildirmeyen kamu idarelerine, aylık asgari ücret tutarında(*)	33.030,00
İhale yolu ile yaptıkları her türlü işleri üstlenenleri ve bunların adreslerini süresi içinde Kuruma bildirmeyen kamu idareleri ile döner sermayeli kuruluşlara ve 5411 sayılı Bankacı-	33.030,00

lık Kanunu kapsamındaki kuruluşlara, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlara, aylık asgari ücret tutarında(*)	
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(*)	3.303,00
Şirket kuruluşu aşamasında, çalıştıracağı sigortalı sayısını ve bunların işe başlama tarihini ticaret sicili memurluklarına bildiren işverenlerin, bu bildirimlerini süresinde Kuruma bildirmeyen Ticaret sicili memurluklarına, her bir bildirim yükümlülüğü için aylık asgari ücret tutarında(*)	33.030,00
Yapı ruhsatı ve diğer tüm ruhsat veya ruhsat niteliği taşıyan işlemlerine ilişkin bilgi ve belgeler 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(*)	33.030,00
Kurumun denetim ve kontrole görevlendirilmiş memurlarının 5510 sayılı Kanun'dan doğan 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	165.150,00
Kurumun denetim ve kontrole 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	330.300,00
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	165.150,00
— Geç verenler hakkında, aylık asgari ücretin iki katı tutarında	66.060,00
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	3.303,00
— Hiç yapılmaması halinde sigortalı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	16.515,00
4/c kapsamındaki sigortalıların hizmet bilgilerininin 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	6.606,00
— Geç gönderilmesi halinde, ilgili yılın aralık ayında geçerli olan asgari ücretin yirmi dört katını geçmemek üzere, sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında	3.303,00
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 bildirim, süresi içinde ya da Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun olarak yapılanlar 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	3.303,00
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	16.515,00
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	33.030,00
"Ev Hizmetlerinde 10 Gün ve Daha Fazla Çalıştırılacaklara İlişkin Bildirge"nin;	
— Yasal süresinde verilmemesi halinde her bir sigortalı için asgari ücret tutarında	33.030,00

— 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	6.606,00
— 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	4.128,75
— Ev hizmetlerinde 10 gün ve daha fazla süre ile çalıştırılan sigortalının işten ayrılışına ilişkin Bildirgenin süresinde verilmemesi halinde asgari ücretin onda biri tutarında	3.303,00
— 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 elemanlarının 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	66.060,00
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	6.606,00
— Beyannamenin ek olması halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında	4.128,00
— 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	16.515,00
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarının 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	33.030,00
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	16.515,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücreti geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücretin üçte biri tutarında	11.010,00
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	3.303,00
(*) Mahkeme kararına, Kurumun denetim ve kontrol ile görevli memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarının 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

2026 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
190.000 TL'ye kadar	% 15
400.000 TL'nin 190.000 TL'si için 28.500 TL, fazlası	% 20
1.000.000 TL'nin 400.000 TL'si için 70.500 TL (ücret gelirlerinde 1.500.000 TL'nin 400.000 TL'si için 70.500 TL), fazlası	% 27
5.300.000 TL'nin 1.000.000 TL'si için 232.500 TL (ücret gelirlerinde 5.300.000 TL'nin 1.500.000 TL'si için 367.500 TL), fazlası	% 35
5.300.000 TL'den fazlasının 5.300.000 TL'si için 1.737.500 TL (ücret gelirlerinde 5.300.000 TL'den fazlasının 5.300.000 TL'si için 1.697.000 TL), fazlası	% 40
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'nden 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

TABLO - 16

YILLAR	İlgili Vergi Usul Kanunu Tebliğ No.	Yeniden Değerleme Oranı (%)
2025	585	25,49
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	2026
Gelir	15	15	15	15	15	15	15
Kurumlar	22	25	23	20 (I-II) 25 (III)	25	25	20

TABLO - 18

BEYANNAMELERİNİ İMZALATMAK ZORUNDA OLANLAR (TL)					
Yıllar	Aktif Toplamı		Net Satışlar Toplamı		Yıllar
2025	115.209.000	ve	230.359.000	aşmayanlar	2026 yılında
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

2026 YILINDA BEYANNAMELERİNİ İMZALATMAK ZORUNDA OLMAYANLAR (TL)	
Noterler	
Özel Kanunlarına Göre Kurulan Kooperatifler ile Bunların Oluşturdukları Birlikler	
2025 Yılı Satış ve Hasılatları Aşağıda Belirtilen Tutarları Aşmayan Mükellefler	
Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunanlardan Hasılat Tutarı	2.688.000
II. Sınıf Tacirlerden Alım - Satım veya İmalat Faaliyetlerinde Bulunanlardan Satışları Tutarı	3.861.000
II. Sınıf Tacirlerden Alım - Satım veya İmalat Dışındaki İlerle Uğraşanlardan Hasılat Tutarı	1.948.000
Zirai Kazancı İşletme Hesabı Esasına Göre Belirlenen Çiftçilerden Hasılat Tutarı	3.861.000

TABLO - 20

AMME ALACAĞLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'A GÖRE GECİKME ZAMMI ORANLARI		
Dönemler	Gecikme Zammı Oranı (Aylık)	Yasal Düzenleme
13.11.2025'ten itibaren	%3,7	10556 s. CK
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
13.11.2025 tarihinden itibaren	% 3,25	% 39	Seri: C Sıra No: 9 Tahsilat Genel Tebliği
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 Yöreler	Binde 1	Binde 2	Binde 3	Binde 1
Büyükşehir Sınırları ve Mücavir Alanlar İçin	Binde 2	Binde 4	Binde 6	Binde 2

TABLO - 23**EMLAK VERGİSİ DEĞERİ YILLIK ARTIŞ ORANLARI (%)**

Yıllar	İstisna Tutarı
2026	12,745
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	2026
6.600	7.000	9.500	21.000	33.000	47.000	58.000

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 2026
(I) Sayılı Tarife

Motor Silindir Hacmi (cm3)	Taşıt Değeri (TL)	Satır Numarası	Taşıtların Yaşları İle 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	309.100'ü aşmayanlar	1	5.750	4.010	2.238	1.689	593
	309.100'ü aşım						
	541.500'ü aşmayanlar	2	6.319	4.409	2.459	1.861	655
	541.500'ü aşanlar	3	6.902	4.807	2.693	2.032	706
1301 – 1600 cm3 e kadar	309.100'ü aşmayanlar	4	10.016	7.510	4.354	3.077	1.181
	309.100'ü aşım						
	541.500'ü aşmayanlar	5	11.023	8.264	4.794	3.375	1.290
1601 - 1800 cm3 e kadar	541.500'ü aşanlar	6	12.028	9.012	5.220	3.685	1.408
	775.100'ü aşmayanlar	7	19.472	15.226	8.948	5.458	2.113
1801 – 2000 cm3 e kadar	775.100'ü aşanlar	8	21.251	16.600	9.775	5.964	2.307
	775.100'ü aşmayanlar	9	30.679	23.625	13.886	8.264	3.248
2001 – 2500 cm3 e kadar	775.100'ü aşanlar	10	33.474	25.784	15.147	9.012	3.547
	968.100'ü aşmayanlar	11	46.027	33.413	20.874	12.465	4.930
2501 – 3000 cm3 e kadar	968.100'ü aşanlar	12	50.217	36.448	22.768	13.606	5.378
	1.937.500'ü aşmayanlar	13	64.175	55.837	34.878	18.758	6.875
3001 – 3500 cm3 e kadar	1.937.500'ü aşanlar	14	70.018	60.905	38.053	20.466	7.503
	1.937.500'ü aşmayanlar	15	97.744	87.954	52.976	26.443	9.684
3501 - 4000 cm3 e kadar	1.937.500'ü aşanlar	16	106.641	95.940	57.791	28.839	10.578
	3.101.800'ü aşmayanlar	17	153.684	132.712	78.152	34.878	13.886
4001 cm3 ve yukarısı	3.101.800'ü aşanlar	18	167.671	144.770	85.271	38.053	15.147
	3.683.200'ü aşmayanlar	19	251.554	188.627	111.714	50.206	19.472
	3.683.200'ü aşanlar	20	274.415	205.781	121.873	54.769	21.251
2-Motosikletler							
100 - 250 cm3'e kadar			1.069	799	589	362	136
251 - 650 cm3'e kadar			2.214	1.676	1.069	589	362
651 - 1200 cm3'e kadar			5.719	3.398	1.676	1.069	589
1201 cm3 ve yukarısı			13.876	9.167	5.719	4.540	2.214

(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	6.875	4.540	2.214
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)			

1900 cm ³ ve aşağısı	9.167	5.719	3.398
1901 cm ³ ve yukarısı	13.876	9.167	5.719
3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)			
25 kişiye kadar	17.370	10.372	4.540
26-35 kişiye kadar	20.831	17.370	6.875
36-45 kişiye kadar	23.182	19.662	9.167
46 kişi ve yukarısı	27.811	23.182	13.876
4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık)			
1.500 kg.'a kadar	6.163	4.094	2.004
1.501-3.500 kg.'a kadar	12.488	7.234	4.094
3.501-5.000 kg.'a kadar	18.763	15.616	6.163
5.001-10.000 kg.'a kadar	20.831	17.690	8.292
10.001-20.000 kg.'a kadar	25.036	20.831	12.488
20.001 kg ve yukarısı	31.315	25.036	14.548

(IV) Sayılı Tarife

Taşıt Cinsi ve Azami Kalkış 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	116.300	92.991	69.730	55.770
1.151 – 1.800 kg.'a kadar	174.484	139.548	104.654	83.717
1.801 – 3.000 kg.'a kadar	232.681	186.131	139.548	111.644
3.001 – 5.000 kg.'a kadar	290.879	232.681	174.484	139.548
5.001 – 10.000 kg.'a kadar	349.082	279.245	209.403	167.495
10.001 – 20.000 kg.'a kadar	407.275	325.795	244.310	195.393
20.001 kg. ve yukarısı	465.454	372.323	279.245	223.385

TABLO - 27

TEVKİFATA VE İSTİSNAYA KONU OLMAYAN MENKUL VE GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA BEYAN SINIRLARI (TL)	
2026	22.000
2025	18.000
2024	13.400
2023	8.400
2022	3.800
2021	2.800
2020	2.600

TABLO - 28**VERGİDEN MÜSTESNA YEMEK BEDELİ (TL)**

2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
23,00	25,00	34,00 1.7'den itibaren 51,00	110,00	170,00	240,00	330,00

TABLO - 29**DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARINDA İSTİSNA TUTARLARI (TL)**

2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
18.000	19.000	25.000	55.000	87.000	120.000	150.000

TABLO - 30
ARIZÎ KAZANÇLARDA İSTİSNA TUTARLARI (TL)

2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
40.000	43.000	58.000	129.000	200.000	280.000	350.000

TABLO - 31
AMORTİSMAN SINIRI (TL)

2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
1.400	1.500	2.000	4.400	6.900	9.900	12.000

TABLO - 32
FATURA DÜZENLEME SINIRI (TL)

2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
1.400	1.500	2.000	4.400	6.900	9.900	12.000

TABLO - 33
VERGİDEN MÜSTESNA ÇOCUK (6 yaş üzeri) YARDIMI (TL)

01.01.2026-30.06.2026	346,97
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

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 2026 (TL)

MÜKELLEF GRUPLARI	BİRİNCİ DERECE USULSÜZLÜKLER İÇİN	İKİNCİ DERECE USULSÜZLÜKLER İÇİN
1. Sermaye Şirketleri	35.000	17.000
2. Sermaye Şirketleri Dışında Kalanlar Birinci Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	17.000	8.700
3. İkinci Sınıf Tüccarlar	8.700	6.000
4. Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	6.000	4.000
5. Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	4.000	2.600
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	2.600	1.700

TABLO - 36

2026 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 halinde	%10
	1. Tespit (asgari meblağ)	17.000
	Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	17.000.000
	Kanuna bağlı 2 sayılı cetvel	Asgari
	2. Tespit	35.000
	3. Tespit	53.000
	4. Tespit	70.000
	5. Tespit	87.000
	6. ve Sonraki Tespitler	170.000

	2- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi, elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi, hiç düzenlenmemiş sayılması	
	1. Tespit	17.000
	- Her bir belge nevine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza	1.700.000
	- Her bir belge nevine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	17.000.000
	Kanuna bağlı 2 sayılı cetvel	
	2. Tespit	35.000
	3. Tespit	53.000
	4. Tespit	70.000
	5. Tespit	87.000
	6. ve Sonraki Tespitler	170.000
	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	8.700
	- Bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	87.000
	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	3.300
	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	110.000
	7- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara	3.500
	8- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirimini eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine	11.700
	-Bu bent uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	2.200.000
	9- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorun-	15.000

	luluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	
	10- 127 nci maddenin (d) bendi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	26.000
	11-Tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına	%5
	Alt sınır	400.000
	Ust sınır	4.000.000
MADDE 355	Damga Vergisinde	
	- Her bir kâğıt için kesilecek özel usulsüzlük cezası	70
MÜKERRER MADDE 355	Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 152/A, 153/A, mükerrer 242,256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza	
	- 86, 148, 149, 150, mükerrer 242, 256 ve 257 nci maddelerde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar	
	1 - Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	35.000
	2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	17.000
	3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	8.700
	107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar:	
	1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	12.000
	2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	6.000
	3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	3.000
	- Mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara her bir bildirim için (üst sınır)	17.000.000
	-Mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (8) ve (10) numaralı bentleri uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara (üst sınır)	17.000.000

	- 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	35.000.000
	- 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	35.000.000
	- 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	35.000.000
	- Maddenin onikinci fıkrası uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezası	35.000.000

TABLO - 37

Damga Vergisine Tâbi Kâğıtlar-2026

1 Ocak 2026 tarihinden itibaren azami tutar **29.115.961,10 Türk Lirası** olmuştur.

I. Akıtlarla 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 md.; Değişik: 4/6/2008-5766/10 md.) 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 md.) 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 md.) Resmî şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
9. (Ek: 15/7/2016-6728/28 md.) 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 md.) 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)

c) 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 md.) 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 md.) 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 md.) 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 md.) Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
15. (Ek: 23/2/2017-6824/5 md.) Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmeleri ¹⁴⁾	(Binde 9,48)	(Binde 0)
16. (Ek: 23/2/2017-6824/5 md.) Kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat işlerine ilişkin danışmanlık hizmet sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
17. (Ek: 23/2/2017-6824/5 md.) Yapı denetimi hizmet sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar:		
1. Tahkimnameler	(18,00 YTL)	(799,80 TL.)
2. Sulhnameler	(18,00 YTL)	(799,80 TL.)
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)	(100,00 YTL)	(4.500,10 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)	(799,80 TL.)
2. (Değişik: 4/6/2008-5766/10 md.) 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 md.) (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 (7491 sayılı Kanun'un 21 inci maddesi ile değişik ibare: Yürürlük: 28/12/2023) ihale kararı ve ihaleyle ilişkin olarak ihale makamı ile düzenlenen sözleşmenin hükümden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. (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)	(274,40 TL.)
ab) Rehin senedi (Varant)	(4,00 YTL)	(161,80 TL.)
ac) İyda senedi	(1,00 YTL)	(25,00 TL.)
ad) Taşıma senedi	(0,50 YTL)	(5,70 TL.)
b) Konşimentolar	(4,00 YTL)	(161,80 TL.)
c) Deniz ödünçü 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)	(274,40 TL.)

b) Resmî dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri:		
ba) Bilançolar	(14,00 YTL)	(616,30 TL.)
bb) Gelir tabloları	(7,00 YTL)	(294,20 TL.)
bc) İşletme hesabı özetleri	(7,00 YTL)	(294,20 TL.)
c) Barnameler	(1,00 YTL)	(25,00 TL.)
d) Tasdikli manifesto nüshaları	(3,00 YTL)	(119,40 TL.)
e) Ordinolar	(0,50 YTL)	(5,70 TL.)
f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	(3,00 YTL)	(119,40 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 havalelerine 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 carî hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kâğıtlar	(Binde 6)	(Binde 7,59)
c) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyeteki 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 beyannamelerde yazılı her gönderi maddesi için	(0,50 YTL)	(8,30 TL.)
b) Vergi beyannameleri: (Ek hüküm: 15/7/2016-6728/28 md.) ((f) bendi dâhil olmak üzere, beyanname verme süresi içerisinde düzeltme amacıyla verilen beyannameler hariç)		
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(18,00 YTL)	(1.189,50 TL.)
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	(24,00 YTL)	(1.605,80TL.)
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	(12,00 YTL)	(791,00TL.)
bd) Muhtasar beyannameler	(12,00 YTL)	(791,00 TL.)
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	(12,00 YTL)	(791,00 TL.)
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	(24,00 YTL)	(1.605,80 TL.)
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	(9,00 YTL)	(588,80 TL.)
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirgeleri	(9,00 YTL)	(588,80 TL.)
f) (Ek: 18/2/2009-5838/15 md.; Değişik: 15/7/2016-6728/28 md.) 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.)	(937,70 TL)
3. Tabloda yazılı kâğıtlardan aşı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tâbi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleri	(0,50 YTL)	(5,70 TL)

TABLO - 38
2026 YILI VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ TARİFESİ

Matrah	Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (yüzde)	İvazsız intikallerde vergi oranı* (yüzde)
İlk 3.000.000 TL için	1	10
Sonra gelen 7.000.000 TL için	3	15
Sonra gelen 15.000.000 TL için	5	20
Sonra gelen 30.000.000 TL için	7	25
Matrahın 55.000.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

2026 YILINDA VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDEN İSTİSNA TUTARLAR
Evlatlıklar dahil, fîru ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinden **2.907.136 TL'si**, fîru bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin **5.817.845 TL'si**,
İvazsız (yani hibe, hediye, yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanun'da tanımlanan şans oyunlarından kazanılan ikramiyeler vs. yoluyla) intikallerde **66.935 TL'si**, veraset ve intikal vergisinden istisnadır.
(* Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenele 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)	
2025 Yıllık	27,67	2025 Yıllık	30,89
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	BASİT 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 FİMLERİNDEN 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 TÛTÛN MAMÛLLERİNE İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
0074	DAYANIKLI TÜKETİM VE DİĞER MALLARA İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
0091	TÛTÛN MAMÛLLERİNE 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	GEÇİKME FAİZİ
1086	GEÇİKME 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

**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

**Hukuk Muhakemeleri Kanunu
(6100)**

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
27	129
222	138
341	138
352	138

İcra ve İflas Kanunu (2004)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
67	129

**Katma Değer Vergisi Kanunu
(3065)**

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
1	143

Türk Ceza Kanunu (5237)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
66	121

Türk Ticaret Kanunu (6102)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
4	127
12	127

**Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
(1982) (2709)**

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
36	129

Vergi Usul Kanunu (213)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
139	121



LEGAL ONLINE KÜTÜPHANE

(Tüm Kitaplar + Tüm Dergiler)

