

BÖLÜM 3

VERGİ TEORİLERİ BAĞLAMINDA KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ

Aytül BİŞGİN¹

ÖZET

Vergi, devletin mali gücünü ve egemenliğini yansıtan temel araçlardan biridir. Klasik iktisatçılar Adam Smith, Adolf Wagner ve Joseph Schumpeter vergiyi yalnızca mali bir kaynak değil, aynı zamanda siyasal düzenin devamlılığı için vazgeçilmez bir unsur olarak görmüşlerdir. Musgrave'in kamu maliyesi yaklaşımı ve Tiebout'un yerel harcama teorisi ise vergilendirmenin adalet, etkinlik ve refah boyutlarını vurgulamıştır. Küreselleşme ve dijitalleşme süreçleriyle birlikte çok uluslu şirketlerin artan sermaye hareketliliği, “dibe doğru yarış” olarak ifade edilen vergi rekabetini derinleştirmiş ve vergi cennetleri aracılığıyla ulusal vergi tabanlarında aşınmaya yol açmıştır. Bu gelişmelerin sonucunda OECD öncülüğünde Küresel Asgari Kurumlar Vergisi gündeme gelmiş ve uluslararası vergi düzeninde önemli bir paradigma değişimini beraberinde getirmiştir. Bu çalışma, söz konusu vergi uygulamasını vergi teorileri bağlamında ele almayı

¹ Doç. Dr., Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Karaman, Türkiye, 0000-0003-2488-3541.



Lisans: Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası (*License: Creative Commons Attribution 4.0 International*) (CC BY 4.0).

Açık Erişim / Open Access.

DOI (kitap): <https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219>

Tavsiye Edilen Atıf / Recommended Citation:

Bişgin, A. (2025). Vergi teorileri bağlamında küresel asgari kurumlar vergisi. H. Kahrıman ve H. Bay (Ed.), *Vergi sisteminde dönüşüm: Hukuki uyumsuzluklar, aflar ve yeni vergi düzeni* içinde (ss. 67–83). Turkuaz Yayınları.

<https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219.c158>

amaçlamakta ve fayda teorisi, ödeme gücü yaklaşımı, optimal vergileme anlayışı ile vergi rekabeti teorisi ışığında değerlendirmektedir. Böylece küresel asgari kurumlar vergisi yalnızca teknik bir düzenleme olarak değil, aynı zamanda uluslararası vergi adaleti, egemenlik ve etkinlik tartışmalarının merkezinde yer alan teorik bir dönüşüm olarak konumlandırılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Küresel asgari kurumlar vergisi, Uluslararası vergilendirme, Vergi rekabeti.

GLOBAL MINIMUM CORPORATE TAX IN THE CONTEXT OF TAX THEORIES

ABSTRACT

Taxation is one of the most fundamental instruments reflecting the fiscal power and sovereignty of the state. Classical economists such as Adam Smith, Adolf Wagner, and Joseph Schumpeter considered taxation not only as a source of revenue but also as an indispensable element for the continuity of political order. Musgrave's theory of public finance and Tiebout's model of local expenditures emphasized the dimensions of justice, efficiency, and welfare in taxation. With the processes of globalization and digitalization, the increasing capital mobility of multinational corporations has deepened tax competition, often described as a "race to the bottom," and caused significant erosion of national tax bases through tax havens. In response to these developments, the Global Minimum Corporate Tax introduced under the leadership of the OECD represents a paradigm shift in the international tax order. This study aims to examine the global minimum corporate tax within the framework of tax theories and evaluates it in light of the benefit theory, the ability-to-pay approach, optimal taxation, and tax competition theory. In doing so, the global minimum corporate tax is addressed not merely as a technical regulation but also as a theoretical transformation situated at the core of international debates on tax justice, sovereignty and efficiency.

Keywords: Global minimum corporate tax, International taxation, Tax competition.

1. Giriş

Vergi, tarih boyunca devletin en temel egemenlik göstergelerinden biri olarak kabul edilmiştir. Joseph Schumpeter’in ifadesiyle “modern devletin tarihi, vergi tarihinden ayrı düşünülemez” (Schumpeter, 1918). Devletin kamu hizmetlerini finanse etme ihtiyacı ile bireylerin mali gücü arasındaki denge, vergi teorilerinin doğuşuna zemin hazırlamıştır. Klasik iktisatçılardan Adam Smith, *Ulusların Zenginliği* adlı eserinde (1776) vergilemede adalet, kesinlik, uygunluk ve iktisadilik ilkelerini ortaya koyarak sonraki yüzyıllarda vergi teorilerinin şekillenmesine öncülük etmiştir. Smith’in çizdiği bu çerçeve, modern vergi adaletinin de kurucu referans noktası olmuştur.

Verginin teorik temelleri yalnızca mali bir araç olarak değil, aynı zamanda siyasal otorite ile birey arasındaki ilişkiyi de belirlemiştir. Wagner (1883), vergi yükünün toplumsal refah ve kamu ekonomisinin gelişimi açısından önemine dikkat çekerken, Musgrave (1959) vergi sistemlerini yeniden dağılım ve kamu mallarının finansmanı üzerinden değerlendirmiştir. Dolayısıyla vergi, yalnızca gelir yaratma aracı değil, aynı zamanda adalet, etkinlik ve egemenlik tartışmalarının merkezinde yer alan bir kurumdur. Yirmi birinci yüzyılda ise küreselleşme ve dijitalleşme süreçleri, uluslararası vergi düzenini köklü bir dönüşüme zorlamaktadır. Çok uluslu şirketlerin sermaye hareketliliği, “dibe doğru yarış” (race to the bottom) şeklinde ifade edilen vergi rekabetini derinleştirmiştir (Tiebout, 1956). Vergi cennetleri aracılığıyla kârların düşük vergili ülkelere kaydırılması, ulus devletlerin vergi tabanında aşınmaya yol açarken, uluslararası ölçekte vergi adaletini de tartışmalı hale getirmiştir.

OECD’nin öncülüğünde geliştirilen Küresel Asgari Kurumlar Vergisi (Global Minimum Corporate Tax), bu tartışmalara verilen en kapsamlı kurumsal yanıtlardan biridir. Ancak bu yeni vergi rejimi, yalnızca teknik bir düzenleme olmanın ötesinde, klasik vergi teorileri bağlamında yeniden değerlendirilmesi gereken bir dönüşümü işaret etmektedir. Fayda teorisi, ödeme gücü yaklaşımı, optimal vergileme anlayışı ve vergi rekabeti teorisi gibi kuramsal çerçeveler, küresel asgari kurumlar vergisinin iktisadi ve normatif temellerini tartışmak için zengin bir zemin sunmaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın amacı küresel asgari kurumlar vergisini tarihsel vergi teorileri perspektifinde incelemek, uluslararası vergi düzeninde ortaya

çıkardığı teorik kırılmaları ortaya koymak ve vergi adaleti, egemenlik ve etkinlik bağlamında yeni bir değerlendirme yapmaktır.

2. Vergilemenin Kuramsal Temelleri

Vergilemenin kuramsal temelleri, tarih boyunca farklı iktisadi ve mali yaklaşımlar çerçevesinde şekillenmiştir. Bu bağlamda, vergiyi kamu hizmetlerinden sağlanan yarar ile ilişkilendiren Fayda Kuramı, mükelleflerin ekonomik güçlerine göre yükümlülüklerini açıklayan Ödeme Gücü Kuramı, etkinlik ile adalet dengesini esas alan Optimal Vergileme Yaklaşımı ve devletler arasındaki mali rekabeti analiz eden Vergi Rekabeti Kuramı, vergi sistemlerinin düşünsel altyapısını oluşturmaktadır.

2.1. Fayda Kuramı

Fayda kuramı, vergilemenin en eski ve klasik yaklaşımlarından biri olarak, bireylerin veya işletmelerin kamu hizmetlerinden sağladıkları yarar oranında vergi ödemeleri gerektiğini ileri sürer. Bu anlayış, vergiyi yalnızca devletin mali ihtiyacını karşılayan bir araç değil, aynı zamanda kamusal hizmetlerin maliyetinin toplum bireyleri arasında paylaştırılması için kullanılan bir mekanizma olarak görür. Adam Smith'in *Ulusların Zenginliği* (1776) adlı eserinde ifade ettiği “adalet ilkesi”, bu yaklaşımın düşünsel temelini oluşturmuştur. Smith'e göre vergi yükü, bireylerin devletin sunduğu koruma ve hizmetlerden elde ettikleri faydaya uygun olmalıdır.

On dokuzuncu yüzyılda kamu maliyesi düşüncesine önemli katkılar sunan Alman iktisatçı Adolf Wagner, *Finanzwissenschaft* (1883) adlı çalışmasıyla fayda ilkesine dayalı vergilendirme anlayışına yeni bir ivme kazandırmıştır. Wagner, klasik devlet anlayışının ötesine geçerek, modern devletin yalnızca güvenlik ve altyapı gibi temel kamu hizmetlerini sağlamakla kalmadığını, aynı zamanda eğitimi, sağlık sistemini ve sosyal refah hizmetlerini de üstlendiğini ileri sürmüştür. Bu genişleyen devlet işlevleri, kamu harcamalarının da sürekli olarak artmasına neden olmuştur. Wagner'e göre bu artış kaçınılmazdır ve toplumsal gelişmenin doğal bir sonucudur. Bu bağlamda, kamu hizmetlerinin finansmanında adaletin sağlanması amacıyla, vergilendirme sisteminin bireylerin kamu hizmetlerinden sağladığı faydaya göre şekillenmesi gerektiğini savunmuştur.

Başka bir ifadeyle, vergiler, bireylerin devletten aldığı hizmet düzeyine orantılı olarak belirlenmelidir. Böylece hem mali yük adil biçimde dağılmış olur hem de kamu kaynaklarının etkin kullanımı teşvik edilir. Wagner'in bu yaklaşımı, daha sonra literatürde "Wagner Yasası" olarak anılan ve kamu harcamalarının millî gelirden daha hızlı artacağını öne süren tezine de zemin hazırlamıştır. Bu yönüyle Wagner'in çalışması, mali devlet teorisinin temellerini atan önemli klasik metinlerden biri olma özelliği taşımaktadır.

Ancak fayda kuramı, teorik gücüne rağmen zamanla önemli eleştirilere maruz kalmıştır. Özellikle kamu mallarının doğası gereği bölünemez ve tüketimde rekabet dışı olması, bireylerin bu mallardan ne ölçüde fayda sağladığının objektif ve ölçülebilir biçimde belirlenmesini son derece güçleştirmektedir. Kamu malları bireysel tüketim mallarının aksine, bir kişi tarafından tüketildiğinde diğerlerinin tüketimini azaltmaz; dolayısıyla bu malların bireysel fayda düzeyine göre finansmanı adaletli ve uygulanabilir bir temele oturtulamaz. Bu bağlamda Richard A. Musgrave (1959), fayda kuramını hem teorik hem de normatif açıdan eleştirmiştir. Musgrave'e göre, bu kuram vergilendirmenin toplumsal adalet boyutunu göz ardı etmektedir; çünkü bireylerin ödeme gücü yerine, devletten elde ettikleri faydayı esas alır. Bu ise gelir dağılımındaki adaletsizlikleri derinleştirebilir. Örneğin, kamu güvenliği, adalet hizmetleri veya sokak aydınlatması gibi hizmetlerden toplumun tüm kesimleri eşit ölçüde fayda sağlarken, bu faydanın kişisel vergi yüküyle nasıl orantılanacağı net değildir. Bu tür hizmetlerde bireysel yararın ölçülememesi, teorisinin pratikte uygulanabilirliğini zayıflatmakta ve vergi adaletini sağlamaktan uzaklaştırmaktadır. Dolayısıyla, fayda kuramı, ideal bir vergileme modeli sunmakla birlikte, kamu maliyesi uygulamalarında karşılaşılan eşitlik, ölçülebilirlik ve etkinlik sorunlarına çözüm üretmekte yetersiz kalmıştır.

Bununla birlikte, fayda kuramının çağdaş bağlamda yeniden gündeme gelmesi dikkat çekicidir. Özellikle çok uluslu şirketler, faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki altyapı, yasal düzenlemeler, piyasa istikrarı ve hatta uluslararası ticaret ağlarından doğrudan fayda sağlamaktadır. Küresel asgari kurumlar vergisi, bu noktada fayda kuramının modern bir yansıması olarak değerlendirilebilir. Çok uluslu şirketlerin düşük vergili ülkelere yönelerek kazançlarını kaydırmaları, kamu hizmetlerinden elde ettikleri faydaya rağmen mali sorumluluk üstlenmedikleri eleştirisini güçlendirmektedir. Bu nedenle küresel asgari kurumlar vergisi, fayda esaslı bir mantıkla, şirketlerin

bulundukları her ülkede kamu düzenine katkı yapmalarını zorunlu kılmaktadır.

2.2. Ödeme Gücü Kuramı

Ödeme gücü kuramı, vergilemenin en çok kabul gören yaklaşımlarından biridir ve bireylerin ya da kurumların mali yükümlülüklerini, sahip oldukları ekonomik güç çerçevesinde yerine getirmeleri gerektiğini savunur. Bu anlayışa göre, vergide adalet “herkesin ödeme kapasitesi oranında vergi ödemesi” ile mümkündür. Fayda kuramının aksine, vergi yükü kamu hizmetlerinden sağlanan yarara göre değil, mükelleflerin ekonomik güçlerine göre belirlenir.

Bu kuram, özellikle gelir ve servet farklılıklarının belirgin olduğu toplumlarda vergi adaletinin sağlanması açısından büyük önem taşır. Adolf Wagner ve daha sonra Richard Musgrave gibi kamu maliyesi düşünürleri, ödeme gücü yaklaşımının sosyal devlet anlayışıyla daha uyumlu olduğunu vurgulamışlardır. Musgrave (1959), ödeme gücü ilkesinin yeniden dağılım işlevini öne çıkararak, kamu maliyesinin yalnızca mali kaynak yaratma aracı olmadığını, aynı zamanda toplumsal eşitsizlikleri azaltmaya hizmet eden bir mekanizma olduğunu belirtmiştir.

Uygulamada ödeme gücü kuramı, vergi adaletini sağlamaya yönelik temel yaklaşımlardan biri olarak öne çıkmakta ve genellikle artan oranlı vergilendirme sistemleri yoluyla somutlaştırılmaktadır. Bu kuram, bireylerin ve kurumların mali yükümlülüklerinin, sahip oldukları ekonomik güçle orantılı olması gerektiğini savunur (Musgrave, 1959). Özellikle bireyler açısından değerlendirildiğinde, yüksek gelir gruplarına daha yüksek oranda vergi uygulanması, kuramın adalet temelli yapısının bir yansıması olarak kabul edilir. Bu durum, vergi sisteminin dikey adalet ilkesine uygun işlemlerini sağlar. Ne var ki, söz konusu şirketler olduğunda, ödeme gücü kuramının uygulanması çok daha karmaşık bir hâl almaktadır. Şirketlerin mali gücü, yalnızca dönem sonunda beyan ettikleri kâr rakamlarıyla sınırlı değildir; bunun yanı sıra, uluslararası düzeydeki operasyonlarının kapsamı, faaliyet gösterdikleri ülkelerin vergi rejimleri, transfer fiyatlandırması uygulamaları, zarar aktarımı stratejileri ve vergiden kaçınma teknikleri gibi unsurlar da bu gücü şekillendirir (Tanzi, 1996; Zucman, 2015). Özellikle çok uluslu şirketler, farklı ülkelerdeki vergi oranlarını optimize etmek amacıyla

çeşitli vergi planlaması yöntemlerine başvurmakta ve bu durum, gerçek ödeme gücünün tespitini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle, ödeme gücüne dayalı vergilendirmenin şirketler için adil ve etkili biçimde uygulanabilmesi, uluslararası iş birliği, şeffaflık mekanizmaları ve küresel vergi düzenlemeleri gerektirmektedir (OECD, 2021; Avi-Yonah, 2000).

Küresel asgari kurumlar vergisi, ödeme gücü kuramının güncel bir uzantısı olarak okunabilir. Çok uluslu şirketlerin, düşük vergili ülkelere kazanç kaydırarak mali güçlerine oranla daha az vergi ödemeleri, vergi adaletini zedeleyen bir durumdur. Bu bağlamda OECD'nin Sütun 2 yaklaşımı, ödeme gücü ilkesini uluslararası ölçekte hayata geçirmeyi hedefleyen bir düzenleme niteliği taşımaktadır. Böylece şirketlerin ekonomik güçleriyle orantılı olarak kamu maliyesine katkıda bulunmaları sağlanmaya çalışılmaktadır.

2.3. Optimal Vergileme Kuramı

Optimal vergileme kuramı, vergi sisteminin iki temel hedefini dengelemeyi amaçlar: ekonomik etkinlik ve adalet. Bu yaklaşıma göre, vergi politikaları hem kaynak dağılımını bozmayacak şekilde tasarlanmalı hem de toplumda gelir dağılımını adil biçimde düzenlemelidir. İlk olarak Ramsey'in (1927) çalışmalarında ortaya çıkan bu yaklaşım, daha sonra Mirrlees (1971) tarafından modern biçimde geliştirilmiş ve bilgi asimetrisi ile gelir farklılıklarını dikkate alan matematiksel modellere dayandırılmıştır. Bu kuram, özellikle hangi vergi türlerinin ekonomide daha az çarpıklığa yol açacağı sorusuna yanıt arar. Dolayısıyla vergi oranlarının belirlenmesinde “mali verimlilik” ile “dağıtım adaleti” arasında hassas bir denge gözetilir. Örneğin, tüketim üzerinden alınan dolaylı vergiler etkinlik açısından kolay uygulanabilir olmakla birlikte, gelir dağılımını olumsuz etkileyebilir. Buna karşın, artan oranlı gelir vergileri adalet hedefini güçlendirirken, ekonomik kararları bozucu etkiler yaratabilir.

Optimal vergileme yaklaşımının çok uluslu şirketler bağlamında önemi, sermaye hareketliliğiyle ilgilidir. Sermayenin yüksek mobilitesi, devletlerin vergi tabanını korumak için düşük oranlı vergilere yönelmesine neden olmuş, bu da “dibe doğru yarış” olgusunu beslemiştir. Küresel asgari kurumlar vergisi, optimal vergileme mantığının uluslararası düzeydeki bir yansımasıdır. Amaç, etkinliği koruyacak şekilde vergi rekabetini sınırlamak

ve aynı zamanda adalet ekseninde çok uluslu şirketlerin kamu maliyesine katkısını artırmaktır.

2.4. Vergi Rekabeti Kuramı

Vergi rekabeti kuramı, devletlerin sermaye ve yatırımları kendi ülkelerine çekebilmek amacıyla vergi oranlarını düşürmelerini veya özel teşvikler sağlamalarını açıklayan bir yaklaşımdır. Özünde bu kuram, küreselleşen dünyada sermayenin mobilitesinin artmasıyla birlikte ulus-devletlerin vergi politikalarının bir rekabet aracına dönüştüğünü savunur. Charles Tiebout'un (1956) "bireyler tercihlerini yerel yönetimler arasında oylarıyla değil, ayaklarıyla yapar" görüşü, aslında vergi rekabeti mantığının erken bir ifadesi olarak kabul edilir. Daha sonraki literatürde ise Brennan ve Buchanan (1980), vergi rekabetini kamu maliyesinde disiplin sağlayan bir mekanizma olarak değerlendirmiştir. Onlara göre, devletler yüksek vergiler koyduklarında sermaye başka ülkelere kayar ve bu durum mali otoriteleri verimli davranmaya zorlar.

Ancak vergi rekabetinin yalnızca olumlu yönleriyle sınırlı kalmadığı, ciddi olumsuz etkiler de doğurduğu açıktır. Ülkeler, sermaye çekebilmek ve doğrudan yabancı yatırımları teşvik edebilmek amacıyla kurumlar vergisi oranlarını sürekli olarak düşürme eğilimine girmektedir. Bu durum, literatürde sıklıkla "dibe doğru yarış" (*race to the bottom*) olarak tanımlanmakta ve uzun vadede kamusal finansman olanaklarını zayıflatan yapısal bir sorun olarak değerlendirilmektedir. Sürekli vergi indirimleri, devletlerin kamu harcamalarını finanse etme kapasitesini azaltmakta, eğitim, sağlık, altyapı gibi temel hizmetlerde kalite ve kapsayıcılık kaybı yaratabilmektedir (Tanzi, 1996; OECD, 2021). Özellikle çok uluslu şirketler, global ölçekte uyguladıkları vergi planlaması ve kâr kaydırma stratejileri ile faaliyet gösterdikleri ülkelerde elde ettikleri kârları, düşük vergili ya da vergi cenneti niteliğindeki ülkelere yönlendirerek toplam vergi yüklerini önemli ölçüde azaltmaktadırlar. Bu tür uygulamalar, vergi sisteminin en temel ilkelerinden biri olan vergi adaleti ilkesini zedelemektedir. Zodrow ve Mieszkowski'nin (1986) modelinde de belirtildiği gibi, yerel ya da ulusal düzeyde uygulanan vergi oranlarının düşürülmesi, diğer ülkelerde de benzer adımlar atılmasına neden olur, bu da rekabetçi ancak yıkıcı bir sürecin ortaya çıkmasına zemin hazırlar. Sonuç olarak, vergi rekabeti kısa vadede sermaye

çekme açısından cazip görünse de uzun vadede gelir dağılımı adaletsizliği, kamu hizmetlerinde daralma ve uluslararası vergi uyumunun bozulması gibi sorunlara yol açmaktadır.

Küresel asgari kurumlar vergisi, vergi rekabeti kuramına verilen küresel ölçekte bir yanıttır. OECD'nin Sütun 2 düzenlemesi ile hedeflenen, ülkeler arasındaki vergi oranı farklılıklarının çok uluslu şirketler tarafından kötüye kullanılmasını engellemek ve uluslararası vergi sistemine asgari bir taban kazandırmaktır. Böylece, vergi rekabeti sınırsız bir yarış olmaktan çıkarılarak, küresel mali düzenin sürdürülebilirliği güvence altına alınmaya çalışılmaktadır.

3. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi ve Teorik Tartışmalar

Küresel asgari kurumlar vergisi, uluslararası vergi düzeninde yalnızca teknik bir yenilik değil, aynı zamanda kuramsal tartışmaları yeniden alevlendiren bir dönüm noktasıdır. Devletin vergi koyma yetkisini “mali egemenlik” kavramı ile açıklayan Schumpeter'in (1918) yaklaşımı, günümüzde OECD öncülüğünde geliştirilen düzenlemelerle yeni bir sınavdan geçmektedir. Çok uluslu şirketlerin düşük vergili ülkelere yönelerek vergi yüklerini minimize etmeleri, hem Smith'in (1776) adalet ilkesine hem de Musgrave'in (1959) gelir dağılımına yönelik yeniden dağıtım işlevine meydan okumaktadır. Öte yandan, Tiebout (1956) ve Brennan & Buchanan'ın (1980) çalışmalarında temellendirilen vergi rekabeti dinamikleri, “dibe doğru yarış” olgusunu açıklarken, OECD'nin küresel asgari kurumlar vergisi girişimi bu süreci sınırlamayı hedefleyen bir karşı hamle niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla, söz konusu düzenleme yalnızca mali kayıpları önleme amacıyla değil, aynı zamanda vergi adaleti, egemenlik ve etkinlik ekseninde teorik bir dönüşümü temsil etmektedir.

3.1. Egemenlik Sorunu

Vergi, tarihsel olarak devlet egemenliğinin en görünür tezahürlerinden biri olmuştur. Schumpeter'in (1918) ifade ettiği gibi, “modern devletin tarihi, vergi devletinin tarihidir.” Devletin vergi koyma yetkisi yalnızca mali bir araç değil, aynı zamanda siyasal bağımsızlığın ve egemenliğin somut bir

göstergesidir. Smith'in (1776) *Ulusların Zenginliği*'nde dile getirdiği vergi ilkeleri de aynı çizgide, devletin yurttaşlardan mali katkı alma hakkının meşruiyetini ortaya koyar. Bu nedenle vergi egemenliği, kamu maliyesi literatüründe sadece teknik bir düzenleme değil, doğrudan devletin varlık sebebiyle ilişkilendirilmiştir.

Küreselleşme süreciyle birlikte bu egemenlik anlayışı ciddi bir dönüşüme uğramıştır. Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ve çok uluslu şirketlerin artan ekonomik ağırlığı, devletlerin vergi tabanlarını tek başlarına korumalarını zorlaştırmıştır. Tanzi (1996) bu durumu “küreselleşme karşısında vergi egemenliğinin aşınması” olarak tanımlar. Oates'in (1972) mali federalizm yaklaşımı ise, yetkilerin çok katmanlı bir yapıda paylaşılmasıyla vergi egemenliğinin nasıl bölünebileceğini teorik olarak açıklar. Dolayısıyla ulus-devletin tek taraflı vergi koyma kapasitesi hem ekonomik küreselleşme hem de uluslararası iş birlikleri nedeniyle sınırlandırılmaktadır.

OECD'nin öncülüğünde geliştirilen küresel asgari kurumlar vergisi, bu bağlamda devletlerin egemenlik yetkisini yeniden tanımlayan bir girişimdir. Kara (2024), söz konusu düzenlemenin ülkeler arasında asgari bir taban oluşturarak vergi kaybını önlemeyi amaçladığını belirtir. Ancak bu durum, devletlerin kendi vergi politikalarını belirleme serbestisini sınırlandırması nedeniyle egemenlik tartışmalarını da beraberinde getirmiştir. Rixen (2008) bu tür uluslararası vergi anlaşmalarını, devletler arasında “egemenliğin paylaşılması” olarak yorumlamaktadır.

Türkiye açısından bakıldığında, Özuyar, Mercan ve Çalışkan (2023), küresel asgari kurumlar vergisinin doğrudan yabancı yatırımlar üzerindeki etkilerini tartışırken, düzenlemenin aynı zamanda ulusal vergi politikalarının uluslararası normlara uyum zorunluluğunu artırdığını vurgular. Bu, mali egemenliğin tam anlamıyla kaybı değil, ancak belirli ölçüde uluslararası iş birliğine devridir. Uygun (2022) ise bu düzenlemeyi, vergi kaçınmayı önleme ve küresel adaleti sağlama amacıyla meşrulaştırmakta, fakat uzun vadede gelişmekte olan ülkelerin manevra alanını daraltabileceğini belirtmektedir.

Bu noktada, küresel asgari kurumlar vergisi devletlerin vergi koyma yetkisini tamamen ortadan kaldırmamakta, ancak bu yetkiyi uluslararası normlarla uyumlu hale getirmektedir. Egemenlik, artık mutlak bir otorite olmaktan çıkarak iş birliğiyle paylaşılan bir yetki biçimine dönüşmektedir. Bununla birlikte, söz konusu paylaşımın gelişmiş ülkelerin çıkarlarını mı

yoksa gerçekten küresel vergi adaletini mi önlediği sorusu, literatürde hâlâ tartışmalı bir alan olarak varlığını sürdürmektedir (Avi-Yonah, 2000).

3.2. Vergi Adaleti ve Uluslararası Gelir Dağılımı

Vergi adaleti, kamu maliyesi literatüründe en çok tartışılan ve en kalıcı kavramlardan biridir. Smith'in (1776) dört vergi ilkesinden biri olarak formüle ettiği adalet ilkesi, bireylerin ödeme güçleriyle orantılı olarak vergi yükü taşımaları gerektiğini savunur. Bu yaklaşım, verginin yalnızca mali bir zorunluluk değil, aynı zamanda toplumsal sözleşmenin adalet temelinde işlerliği açısından da kritik bir unsurdur.

Musgrave (1959), kamu maliyesinin yalnızca kaynak toplama ya da ekonomik istikrar sağlama aracı olmadığını, aynı zamanda gelir dağılımını yeniden şekillendirme görevini üstlendiğini ifade ederek, vergi sisteminin üç temel işlevinden biri olarak “yeniden dağıtım” işlevine dikkat çeker. Ona göre, modern devlet sadece ekonomik büyümeyi desteklemekle kalmaz, aynı zamanda toplumsal eşitsizlikleri azaltmak ve sosyal refahı artırmak gibi normatif hedefler de güder. Bu çerçevede vergi politikaları, yalnızca mali araçlar değil, aynı zamanda sosyal adaleti güçlendiren politik enstrümanlar olarak işlev görür. Vergi sisteminin bu normatif yönü, yalnızca kamu maliyesi disiplini içinde değil, aynı zamanda siyaset felsefesi çerçevesinde de değerlendirilmektedir. Örneğin, Rawls'un (1971) geliştirdiği “farklılık ilkesi”, toplumsal eşitsizliklerin ancak en dezavantajlı grupların lehine olacak şekilde meşrulaştırılabileceğini ileri sürerek, gelir dağılımında adaletin sağlanmasında vergilendirmenin önemli bir araç olabileceğini teorik düzeyde temellendirir. Benzer biçimde, optimal vergileme kuramının öncüsü Mirrlees (1971), vergi yapısının hem ekonomik verimlilik hem de eşitlik hedeflerini aynı anda gözetmesi gerektiğini savunmuş ve yeniden dağılımı kamu politikalarının temel hedeflerinden biri olarak tanımlamıştır. Daha yakın dönemde ise Piketty (2014), gelir ve servet eşitsizliğinin tarihsel olarak yeniden yükselişe geçtiğini göstermiş; bu bağlamda artan oranlı servet ve gelir vergilerinin, toplumsal dengeyi yeniden kurmak için kaçınılmaz olduğunu savunmuştur. Tüm bu kuramsal yaklaşımlar, vergilendirmenin yalnızca mali değil, aynı zamanda toplumsal bir adalet mekanizması olduğunu vurgulamakta ve modern vergi sistemlerinin sadece teknik değil, aynı zamanda etik bir zemine de oturması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Türkiye açısından mesele, daha da çarpıcıdır. Uygun (2022), çok uluslu şirketlerin düşük vergili ülkelere yönelerek yerel vergi tabanını aşındırmasının, vergi yükünün orta gelirli kesimlere kaymasına neden olduğunu belirtmektedir. Benzer biçimde, Şahin Duran (2022) ve Saraç & Gürkan (2024), küresel asgari kurumlar vergisinin Türkiye’de daha adil bir vergi yükü dağılımına katkı sağlayabileceğini vurgular. Özuyar, Mercan ve Çalışkan (2023) ise bu düzenlemenin, gelişmekte olan ülkelerin gelir dağılımı sorunlarının çözümüne tek başına yetmeyeceğini, fakat uluslararası mali iş birliğinin önemli bir adımı olduğunu ifade etmektedir. Bütün bu tartışmalar ışığında, küresel asgari kurumlar vergisi vergi adaletini güçlendirmeye yönelik bir araç olarak değerlendirilebilir. Ancak bu aracın gerçekten adil bir küresel gelir dağılımı yaratıp yaratmayacağı, düzenlemenin uygulanma biçimine ve gelişmiş ülkelerin çıkarlarını ne ölçüde öncelikleyeceğine bağlıdır.

3.3. Dijital Ekonomi ve Yeni Paradigma

Dijitalleşme, klasik vergi kuramlarını ciddi biçimde zorlayan en önemli dönüşümlerden biridir. Geleneksel vergi sistemleri, genellikle fiziksel varlık ve mekânsal faaliyet üzerinden kurgulanmışken, dijital ekonomi bu sınırları bulanıklaştırmıştır. Özellikle teknoloji devlerinin üretim ve hizmetlerini fiziki varlık bulundurmada küresel ölçekte sunabilmeleri, vergi otoriteleri için yeni sorun alanları doğurmuştur (Avi-Yonah, 2007).

Dijital şirketlerin iş modelleri, kullanıcı verileri, algoritmalar ve sanal platformlar üzerine kuruludur. Bu da “nerede değer yaratıldığı” sorusunu daha karmaşık hale getirmektedir. Zucman (2015) bu durumu, vergi tabanlarının aşınmasının en önemli nedenlerinden biri olarak değerlendirirken, OECD de dijitalleşmeyi uluslararası vergi sisteminin güncellenmesini zorunlu kılan temel faktörlerden biri olarak görmüştür.

OECD’nin BEPS (Base Erosion and Profit Shifting – Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı) girişimi, özellikle çok uluslu şirketlerin elde ettikleri kazançları yapay yollarla düşük vergili ya da vergi cenneti olarak bilinen ülkelere kaydırmalarını engellemek amacıyla başlatılmış, uluslararası vergi sisteminde şeffaflık ve adil vergilendirme ilkelerine dayanan ilk kapsamlı çerçeve olarak öne çıkmıştır. 2013 yılında başlatılan ve 15 eylem planından oluşan bu girişim, şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde anlamlı bir

ekonomik varlık göstermeksizin kâr elde etmelerine olanak sağlayan boşlukları hedef almıştır (OECD, 2015). Ancak özellikle dijital ekonominin hızla gelişmesi ve teknoloji şirketlerinin maddi varlık olmaksızın farklı coğrafyalarda gelir yaratabilme kapasitesinin artması, BEPS önlemlerinin ötesinde daha köklü ve yapısal reformlar ihtiyacını doğurmuştur. Bu gelişmeler sonucunda OECD, G20 iş birliğiyle 2021 yılında BEPS 2.0 olarak anılan yeni bir çerçeve geliştirmiştir. Bu çerçevede yer alan Sütun 1, teknoloji devleri başta olmak üzere çok uluslu şirketlerin kârlarının, yalnızca merkez ülkelerinde değil, kullanıcıların veya müşterilerin bulunduğu pazarlarda da vergilendirilmesini mümkün kılmayı amaçlamaktadır. Bu, klasik fiziksel varlık temelli vergilendirme anlayışından dijitalleşmiş ekonomiye uyum sağlayan yeni bir dağılım prensibidir. Sütun 2 ise, çok uluslu şirketlerin vergi oranlarını aşırı derecede düşürme stratejilerini sınırlamak amacıyla %15 oranında küresel asgari kurumlar vergisi getirmektedir. Bu düzenleme, ülkelerin vergi tabanlarını korumasını sağlarken, şirketlerin sadece vergi avantajı elde etmek amacıyla yatırım yeri tercihi yapmalarını da caydırmayı hedeflemektedir (OECD, 2021; Avi-Yonah & Kim, 2022). Böylece Sütun 1 ve Sütun 2, günümüzde uluslararası vergi mimarisinin yeniden şekillendirilmesinde ortak küresel standartlar oluşturma çabalarının temel dayanak noktaları haline gelmiştir.

Türkiye bağlamında da tartışmalar önemlidir. Kara (2024), dijitalleşmenin çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini kolaylaştırdığını, ancak aynı zamanda vergi adaletini tehdit ettiğini vurgulamaktadır. Saraç ve Gürkan (2024) ise küresel asgari kurumlar vergisinin yalnızca mali kayıpları önlemeyi değil, aynı zamanda dijitalleşmenin yarattığı vergi boşluklarını kapatmayı hedeflediğini belirtir. Şahin Duran (2022) da dijital ekonominin uluslararası vergi kurallarını değiştirmeye zorladığını ve yeni paradigmanın yalnızca vergi oranlarına değil, aynı zamanda vergi hakkının hangi ülkeye ait olduğuna ilişkin daha temel sorulara yanıt aradığını ifade etmektedir.

Bu çerçevede dijital ekonomi, vergi teorilerini ve uygulamalarını yeniden şekillendiren bir paradigma olarak değerlendirilebilir. Küresel asgari kurumlar vergisi, yalnızca teknik bir düzenleme değil; aynı zamanda dijitalleşme çağında adalet, egemenlik ve etkinlik arasında denge kurmayı amaçlayan teorik bir yeniden yapılanma girişimidir.

4. Vergi Teorileri Çerçevesinde Genel Bir Değerlendirme

Vergileme, tarihsel süreç boyunca devletin hem mali hem de siyasal varlığının temel dayanaklarından biri olmuştur. Bu nedenle vergi teorilerinin sunduğu kuramsal çerçeveler, yalnızca teknik maliye politikalarının açıklanmasına hizmet etmez; aynı zamanda devletin toplumsal rolünü, ekonomik düzenin işleyişini ve uluslararası sistemle kurduğu ilişkileri anlamak açısından da kritik bir işlev üstlenir. Fayda kuramından ödeme gücü ilkesine, optimal vergileme anlayışından vergi rekabeti teorisine kadar uzanan geniş bir literatür, verginin adalet, etkinlik ve egemenlik boyutlarını açıklamak için geliştirilmiştir. Bu çerçeve, günümüzde giderek karmaşıklaşan küresel vergi düzenlemelerini değerlendirmede de güçlü bir teorik arka plan sunmaktadır.

Küresel asgari kurumlar vergisi, özellikle OECD öncülüğünde yürütülen Sütun 2 çalışmalarıyla birlikte, uluslararası vergi düzeninde paradigmatic bir dönüşümün sembolü haline gelmiştir. Egemenlik tartışmaları bu noktada yeniden gündeme gelmiştir; zira Schumpeter'in (1918) "vergi devleti" kavramsallaştırmasının işaret ettiği gibi, vergi koyma yetkisi devletin egemenlik haklarının özünde yer almaktadır. Ancak küresel asgari kurumlar vergisi, devletlerin bu yetkilerini tek başlarına değil, uluslararası normlarla uyumlu bir şekilde kullanmalarını gerektirmektedir. Bu durum, klasik anlamda mutlak egemenlik anlayışının yerine, uluslararası iş birliği ile paylaşılan egemenlik kavramını öne çıkarmaktadır.

Vergi adaleti boyutunda ise Smith'in (1776) ortaya koyduğu ödeme gücü ilkesinin ve Musgrave'in (1959) yeniden dağılım işlevinin günümüz koşullarında ne denli merkezi bir rol oynadığı görülmektedir. Çok uluslu şirketlerin düşük vergili ülkelere yönelerek vergi yükünden kaçınmaları, yalnızca mali kayıplara değil, aynı zamanda toplumsal eşitsizliklerin derinleşmesine yol açmaktadır. Bu bağlamda küresel asgari kurumlar vergisi, uluslararası düzeyde adaletin sağlanmasına yönelik bir araç olarak gündeme gelmiştir. Bununla birlikte, gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki çıkar farklılıkları, bu düzenlemenin adalet işlevini sınırlayabilecek potansiyel bir gerilim yaratmaktadır.

Dijital ekonominin ortaya çıkışı, vergilemenin kuramsal temellerini zorlayan en önemli gelişmelerden biridir. Geleneksel vergi sistemleri, fiziksel varlığa dayalı faaliyetleri esas alırken, dijitalleşme mekânsal sınırları belirsizleştirmiştir. Bu bağlamda Zucman'ın (2015) vergi cennetlerine ilişkin tespitleri, dijital şirketlerin vergi yükünden kaçınma pratikleriyle birleşerek uluslararası vergi sistemini daha kırılgan hale getirmiştir. OECD'nin BEPS girişimi ve Sütun 1–Sütun 2 reformları, bu kırılganlıkları gidermeyi hedefleyen önemli adımlar olsa da tartışmanın teorik boyutu hâlen tam anlamıyla çözüme kavuşturulmuş değildir. Vergilemede fayda, ödeme gücü ve optimal vergileme kuramları, dijitalleşen ekonominin ortaya çıkardığı yeni değer yaratma biçimlerini açıklamada yeniden yorumlanmak zorundadır.

Bütün bu tartışmalar dikkate alındığında, küresel asgari kurumlar vergisi tek başına teknik bir mali düzenleme olmaktan öte, vergi teorilerinin temel ilkelerini uluslararası ölçekte sınayan ve yeniden şekillendiren bir gelişme olarak karşımıza çıkmaktadır. Egemenlik, adalet ve etkinlik eksenlerinde ortaya çıkan bu yeni vergi mimarisi hem klasik maliye literatürünün sürekliliğini hem de dijitalleşme çağının dayattığı değişimi yansıtmaktadır. Böylece vergi teorileri ile güncel uygulama arasındaki bağ, yalnızca akademik bir tartışma zemini değil, aynı zamanda uluslararası mali düzenin geleceğini belirleyen bir kavramsal çerçeve haline gelmiştir.

5. Sonuç

Küresel ölçekte adil ve etkin bir vergilendirme sisteminin tesisi hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler açısından mali sürdürülebilirlik, vergi adaleti ve ekonomik egemenlik açısından kritik önemdedir. Çok uluslu şirketlerin gelirlerini düşük vergili ülkelere kaydırarak vergi yükümlülüklerinden kaçınması, devletlerin kamu hizmetlerini finanse etme kapasitelerini zayıflatmakta; bu da hem gelir dağılımında eşitsizlikleri artırmakta hem de kamusal malların yeterli düzeyde sunulmasını engellemektedir. Bu bağlamda, OECD öncülüğünde geliştirilen BEPS ve özellikle Küresel Asgari Kurumlar Vergisi (Pillar Two) uygulaması, uluslararası vergi düzenlemelerinde önemli bir paradigma değişimini temsil etmektedir.

Yenilikçi ve çok taraflı bir mekanizma olarak tasarlanan bu sistem, ülkeler arasındaki vergi rekabetini sınırlandırmayı ve şirketlerin adil bir vergi katkısı sağlamasını amaçlamaktadır. Ancak bu yeni sistemin başarısı, yalnızca teknik düzeydeki düzenlemelere değil, aynı zamanda ülkeler arası politik uyum, şeffaflık, bilgi paylaşımı ve kurumsal kapasite farklılıklarının giderilmesine bağlıdır. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerin bu süreçte daha fazla söz sahibi olması, sistemin küresel ölçekte meşruiyetini ve işlevselliğini artıracaktır.

Bununla birlikte, asgari vergi uygulamasının mevcut eşitsizlikleri bütünüyle ortadan kaldırması beklenmemelidir. Vergi tabanı aşındırması ve kâr aktarımına yönelik daha kapsamlı, daha bağlayıcı ve adilane politikaların geliştirilmesi gereklidir. Bu bağlamda, Rawls'un “farklılık ilkesi” ve Musgrave'in “yeniden dağıtım” işlevi gibi kuramsal çerçeveler, uluslararası vergi politikalarının yalnızca ekonomik değil, aynı zamanda ahlaki ve normatif bir temel üzerine oturtulması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak, küresel asgari kurumlar vergisi, uluslararası vergi sistemindeki eşitsizliklerle mücadelede önemli bir adımdır; ancak bu adımın etkinliğe dönüşmesi, sistemin uygulanmasında kararlılık, ülkeler arası eşgüdüm ve normatif adalet anlayışıyla mümkün olacaktır. Bu nedenle, önümüzdeki dönemde hem ulusal hem uluslararası düzeyde kapsamlı değerlendirme ve revizyon süreçlerinin devreye girmesi beklenmektedir.

Kaynaklar

- Avi-Yonah, R. S. (2000). Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state. *Harvard Law Review*, 113(7), 1573–1676.
- Avi-Yonah, R. S. (2007). *International tax as international law: An analysis of the international tax regime*. Cambridge University Press.
- Avi-Yonah, R. S., & Kim, Y. R. (2022). Tax harmony: The promise and pitfalls of the global minimum tax. *Michigan Journal of International Law*, 43(3), 435–475.
- Brennan, G., & Buchanan, J. M. (1980). *The power to tax: Analytical foundations of a fiscal constitution*. Cambridge University Press.
- Kara, M. C. (2024). Küresel düzlemde çok uluslu şirketlerin asgari kurumlar vergisi ödeme yükümlülüğü. *Maliye Dergisi*, 186, 143–168.
- Mirrlees, J. A. (1971). An exploration in the theory of optimum income taxation. *The Review of Economic Studies*, 38(2), 175–208.

- Musgrave, R. A. (1959). *The theory of public finance: A study in public economy*. McGraw-Hill.
- Oates, W. E. (1972). *Fiscal federalism*. Harcourt Brace Jovanovich.
- OECD. (2015). *Explanatory statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 final reports*. OECD Publishing.
- OECD. (2021). *Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy: Pillar One and Pillar Two blueprints*. OECD Publishing.
- Özuyar, S. E. G., Mercan, G., & Çalışkan, Ş. (2023). Çok uluslu şirketler ve Türkiye: Küresel asgari kurumlar vergisi. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 5(Özel Sayı), 106–130.
- Piketty, T. (2014). *Capital in the twenty-first century*. Harvard University Press.
- Ramsey, F. P. (1927). A contribution to the theory of taxation. *The Economic Journal*, 37(145), 47–61.
- Rawls, J. (1971). *A theory of justice*. Harvard University Press.
- Rixen, T. (2008). *The political economy of international tax governance*. Palgrave Macmillan.
- Saraç, E., & Gürkan, N. Z. (2024). Küresel ve yurtiçi asgari kurumlar vergisi ve Türkiye uygulaması. *Maliye Dergisi*, 187, 55–72.
- Schumpeter, J. A. (1918). The crisis of the tax state. In R. Swedberg (Ed.), *The economics and sociology of capitalism* (pp. 99–140). Princeton University Press. (Original work published 1918; reprinted 1991)
- Smith, A. (1776). *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. W. Strahan & T. Cadell.
- Şahin Duran, D. (2022). Uluslararası vergi kurallarının yenilenmesi ve bazı çok uluslu şirketlerin kazançlarına küresel asgari kurumlar vergisi uygulanması. *ODÜ Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi (ODÜSOBİAD)*, 12(3), 1891–1918.
- Tanzi, V. (1996). *Globalization, tax competition, and the future of tax systems* (IMF Working Paper No. 96/141). International Monetary Fund.
- Tiebout, C. M. (1956). A pure theory of local expenditures. *Journal of Political Economy*, 64(5), 416–424.
- Uygun, E. (2022). Vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik küresel asgari kurumlar vergisi. *International Journal of Public Finance*, 7(1), 93–112.
- Wagner, A. (1883). *Finanzwissenschaft*. C. F. Winter'sche Verlagshandlung.
- Zodrow, G. R., & Mieszkowski, P. (1986). Pigou, Tiebout, property taxation, and the underprovision of local public goods. *Journal of Urban Economics*, 19(3), 356–370.
- Zucman, G. (2015). *The hidden wealth of nations: The scourge of tax havens*. University of Chicago Press.

BÖLÜM 4

TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ VERGİ GELİRLERİ VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA ETKİSİ

Hakan BAY¹

ÖZET

Devletin kamu hizmetlerini sunabilmesi ve devam ettirebilmesi için süreklilik arz eden gelir kaynaklarına ihtiyacı vardır. Bu kaynaklar arasında vergiler² ilk sırada yer alır ve yadsınamaz bir paya sahiptir. Kamu hizmetlerinin, kesintiye uğramaması ve ihtiyaçlara zamanında karşılık verebilmesi için vergilerin tam ve zamanında toplanması gerekir. Vergi ödeme yükümlülüğü, Anayasa tarafından güvence altına alınmış ve mükelleflerce yapılması gereken zorunlu bir ödevdir. Mükelleflerce çeşitli sebeplerle bu ödevlerin aksadığı, zamanında ve tam olarak yerine getirilmediği/getirilemediği durumlarda devlet alacağını tahsil edebilmek

¹ Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, hakan.bay@deu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9159-3259.

² Vergi, resim, harç vb. gibi diğer tüm amme alacaklarının tamamı için vergi ifadesi kullanılmıştır.



Lisans: Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası (*License: Creative Commons Attribution 4.0 International*) (CC BY 4.0).

Açık Erişim / Open Access.

DOI (kitap): <https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219>

Tavsiye Edilen Atıf / Recommended Citation:

Bay, H. (2025). Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirleri ve vergi uyumsuzluklarına etkisi. H. Kahrıman ve H. Bay (Ed.), *Vergi sisteminde dönüşüm: Hukuki uyumsuzluklar, aflar ve yeni vergi düzeni* içinde (ss. 84–139). Turkuaz Yayınları. <https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219.c159>

adına çeşitli yollara başvurur. Zira vergi kanunlarına aykırı hareket edenlerin yaptırımlarla önüne geçilmesi ve caydırıcılığın korunarak devlet otoritesinin korunması gerekir. Bununla birlikte kamu hizmetlerinin durması veya bitmesi düşünülemeyeceğinden gelir kaynaklarının da muhafaza edilmesi, zarar görmemesi şarttır. Öngörülen iki sınır arasında, bir tarafın alacağını tahsil etmesi diğerinin de borcunu ödeyebilmesi bakımından ortak bir noktada buluşulması gerekir. Bu amaçla izlenen yollardan birisi de genellikle vergi affı olarak algılanan, uzlaşılan hususlarda ödemenin yapılarak en kısa zamanda gelirlerin Hazineye intikal etmesini hedefleyen idari ve hukuki düzenlemelerdir. Çeşitli nedenlerle sıklıkla bu amaçla düzenleme yapılması, Hazineye intikali gecikmiş ödemelerin tahsilini her zaman istenen düzeyde sağlamamakta hatta bazen düzenli ödemede bulunan mükelleflerin dahi ödevlerini aksatmasına neden olarak hedeflenenin aksine sonuçlar doğmasına neden olmaktadır. Özellikle siyasi amaçlarla sürekli olarak vergi affına yönelik düzenleme yapılması vergi gelirlerini azalmasına neden olduğu gibi idare ile mükellefler arasında yaşanan uyuşmazlıkları da arttırmaktadır. Bu çalışmada ulaşılabilen veriler eşliğinde- Türkiye Büyük Millet Meclisinin (TBMM) kuruluşundan bu yana çıkardığı vergi affına yönelik düzenlemelerin vergi gelirleri ve vergi uyuşmazlıklarına etkisi ele alınmış ve öneriler getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Affı, Vergi Gelirleri, Vergi Uyuşmazlıkları.

THE IMPACT OF TAX AMNESTIES ON TAX REVENUES AND TAX DISPUTES IN TÜRKİYE

ABSTRACT

The state requires sustainable revenue sources to ensure the provision and continuity of public services. Among these sources, taxes occupy the primary position and constitute an undeniable share. The full and timely collection of taxes is essential to prevent the interruption of public services and to meet needs in a timely manner. The obligation to pay taxes is a mandatory duty guaranteed by the Constitution to be fulfilled by taxpayers. In cases where these duties are disrupted, or not fulfilled fully and on time by taxpayers for various reasons, the state resorts to various mechanisms to collect its receivables. Indeed, it is necessary to prevent non-compliance with tax laws through sanctions and to uphold state authority by maintaining deterrence. Furthermore, since the cessation or termination of public services

is inconceivable, it is imperative that revenue sources be preserved and protected from erosion. A common ground must be established between these two envisaged limits to enable one party to collect its receivables and the other to discharge its debt. One of the methods employed for this purpose consists of administrative and legal regulations—generally perceived as tax amnesties—that aim to ensure the transfer of revenues to the Treasury as soon as possible through payments made on agreed-upon matters. The frequent implementation of such regulations for various reasons does not always ensure the collection of overdue payments to the Treasury at the desired level; conversely, it may lead to outcomes contrary to the intended goals by causing even compliant taxpayers to neglect their obligations. In particular, the continuous enactment of tax amnesty regulations for political purposes not only leads to a decrease in tax revenues but also increases disputes between the administration and taxpayers. In this study, the impact of tax amnesty regulations enacted by the Grand National Assembly of Türkiye (GNAT) since its establishment on tax revenues and tax disputes is examined—in the light of accessible data—and recommendations are provided.

Keywords: Tax Amnesty, Tax Revenues, Tax Disputes.

1. Giriş

Kamunun sunduğu hizmetlerin ve üstlendiği faaliyetlerin en önemli kaynağı olan vergiler, devletin egemenlik hakkı çerçevesinde mükelleflerden cebri ve karşılıksız olarak topladığı paralardır. Kamusal faaliyetlerin icra edilmesi, hizmetlerin üretilmesi ve sunulması hatta devamının sağlanması kamu gelirlerinin süresinde ve tam olarak tahsil edilmesine bağlıdır. Vergilendirme; devletin mülkiyet hakkına yasal olarak müdahale etmesi olduğu kadar, -doğrudan, kişisel ve bölünebilen bir karşılığının olmaması nedeniyle- vergi ödeyenler üzerinde finansal ve psikolojik bir yük algısı oluşturmaktadır. Bununla birlikte vergilendirmenin de belirli ilke ve kurallar çerçevesinde yapılması gerekir. Nitekim Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73'üncü maddesi "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*"

hükümleri ile vergilemenin sınırlarını açıkça belirlemiştir. Bu kurallar dahilinde adaletli ve dengeli olarak dağıtılacak vergi yüküne herhangi bir ayırım gözetmeksizin herkesin rıza göstermesi ve ödevini yerine getirmek konusunda çaba sarf ederek vergiyi tam ve zamanında ödemesi gerekir. Ancak çeşitli nedenlerle bu yükümlülükler yerine getirilmediğinde, kamunun faaliyet ve hizmetlerinin finansmanında açıklar oluşmakta bu durum bütçeye ilave yükler getirmektedir. Açıkların kapatılması ve ortaya çıkan yükün hafifletilmesi amacıyla vergi otoritesince hukuki ve idari çeşitli düzenlemeler yapılır. Bu düzenlemelerde tahsilatın hızlandırılması maksadıyla alacağın vadeye yayılması, başlanan cebri tahsilat işlemlerinin ertelenmesi, yaptırımların bir kısmından vazgeçilmesi vb. gibi kolaylık sağlayan hükümlere yer verilir. Çoğu zaman “vergi affı” olarak adlandırılan/algılanan ve TBMM tarafından bir Kanun ile yürürlüğe konulan bu düzenlemeler; bazen Hazineye intikali gecikmiş alacakların tahsilini kolaylaştırıp, hızlandırmaya bazen de ödeme gücünün açık bir göstergesi olan gelir, servet veya tüketime dair kaynakların idarenin ıtılana girmesine yönelik olarak çıkarılırlar. Bununla birlikte hükümetler siyasi olarak veya vergi reformu yapabilmek adına vergi aflarına yönelebilmektedir. Zira bu düzenlemeler nedeniyle mali olarak kazanım sağlayacaklar, oyunu artırmak/korumak suretiyle yönetime devam etmek isteyen hükümetlerce siyasi açıdan bir oy potansiyeli olarak değerlendirilebilecektir. TBMM kuruluşundan bu yana çeşitli Kanunlarla vergi alacağının daha kolay ve hızlı tahsili için düzenlemeler yapmıştır. Yapılan bu düzenlemeler ile bazı yıllarda olumlu sonuçlar alınırken çoğu zaman hedeflerin uzağında kalınmıştır. Düzenlemeler bir yönüyle katkı sağlarken diğer yönüyle çeşitli eleştiriler alabilmektedir. Nitekim literatür de bu yönde olup vergi aflarına olumlu yaklaşanlar olduğu gibi karşı olanlar da mevcuttur.

2. Vergi Affı Kavramı

Hukuk sistemi içinde önemli bir kurum olan af kurumu ekonomik, sosyal ve siyasi sonuçları itibarıyla doğrudan veya dolaylı olarak hayatın her alanına etkide bulunmaktadır. Bu yönü kurum üzerindeki tartışmaları her dönemde gündemde tutmuş ve affa yönelik düzenlemeler sürekli olumlu ve/veya olumsuz eleştirilere maruz kalmıştır.

Arapça kökenli bir kelime olan af güncel Türkçe sözlüğe göre bir suç işleyeni, kusur veya hata yapanı bağışlama anlamına gelmektedir (TDK, 2025). Diğer bir deyişle gerçekleşen bir suç veya suç için verilmiş bir cezayı hoş görmeyi dolayısıyla da bir haktan vazgeçmeyi ifade eder. Affa yönelik düzenlemelere ceza hukukunda detaylı olarak yer verilmesine karşılık vergi hukuku bakımından genel bir düzenleme yapılmamış ekonomik konjonktür gereği başvurulana olağanüstü bir araç olarak görülmüştür. Bu nedenle literatürde mali af ve vergi affı kavramları birbirlerinin yerine kullanılır hale gelmiştir. Her ne kadar birbirleri yerine ikame edilebilir gibi görünse de bu iki kavram birbirlerinden farklıdır. Zira mali af kavramı daha kapsamlı ve genel nitelikte olup; vergi affı kapsamına giren alacakların yanında diğer kamu kurumlarına ait idari ve para cezalarını, sosyal güvenlik kurumuna ait prim borçları ve bu borçlara ilişkin cezaları, mülk ve teşebbüs gelirlerini, ecrimisil, belediyelere, il özel idareleri ve diğer kamu kurumlarına ait borç ve cezaları, devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler ve gecikme faizleri gibi geniş bir alanı kapsar (Yelman, 2017:69).

Vergi hukuku bakımından vergi affı düzenlemelerinden; TBMM tarafından çıkarılan genel bir af kanunu veya özel bir kanun ile vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların kaldırılması anlaşılmaktadır (Kargı & Yüksel, 2010:30). Dolayısıyla devlet, yapılan kanuni düzenleme ile ceza verme hakkından tek taraflı olarak kısmen veya tamamen vazgeçmekte buna bağlı olarak da elde edeceği gelirden mahrum kalmaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği geçmiş olaylar için vergi idaresi ile mükellef arasında rızaen yapılan ve görünürde bir uzlaşma olarak değerlendirilebilecek bu durum özü itibarıyla vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması, vergiyi ziyaa uğratan mükellefe gönüllü olarak ödemek için sunulan bir zaman fırsatı olmaktadır (Arıkan & Yurtsever, 2004:60). Politik olarak alınan karar neticesinde objektif ve genel işlem niteliğinde sunulan bu fırsat çerçevesinde vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli vadelerde ödenmesi koşuluyla bunlara bağlı alacakların ve cezaların tamamından veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmektedir. Halk arasında bu durum genellikle vergi affı olarak algılanmakta ve adlandırılmaktadır. Teoride gerekliliği ve faydalı olup olmadığı yönünden eleştiriler almasına rağmen uygulanılmasını kaçınılmaz kılan mali, ekonomik, politik ve sosyal nedenlerin varlığı birçok ülkede vergi

affına yönelik düzenlemelerin çıkarılmasına zemin hazırlamaktadır. Ancak vergi hukuku bakımından vergiden vazgeçilmesi ya da verginin affedilmesi söz konusu olmamakta bu yönde yapılan düzenlemelerden -düzenlemede belirlenmiş süre ile sınırlandırılmış ve olağan koşullarda gelecek dönemlerde tekrarlanması beklenmeyen tek seferlik- vergi cezalarının affının anlaşılması gerekmektedir. Nitekim yapılan kanuni düzenlemeler ile vergi aslı affedilmemekte, ödenmeyen vergiler için tahakkuk etmiş olan faiz ve gecikme zammı kanunda öngörülen şekilde yeniden hesaplanmakta ve tahsil edilmektedir. Dolayısıyla bu düzenlemeler vergiye bağlı alacaklar ile vergi cezalarını ortadan kaldıran bir neden olmakla sınırlı kalmaktadır (Tuncer, 2002:25). Bununla birlikte yapılan kanuni düzenlemelerde kasa ve stoklara yönelik hükümlere de yer verildiği görülmektedir.

3. Türkiye’de Vergi Aflarının Gelişimi

Geçmişten günümüze kadar vergi afları diğer ülkelerde de kabul görmüş ve sık başvurulanan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır (Kurt, 2023:5). Türk vergi sistemi cumhuriyetin ilk yıllarından günümüze kadar gerek dolaylı vergiler gerekse de dolaysız vergiler açısından sürekli yenilenen ve günün gelişmelerine uyum sağlamaya çalışan dinamik bir yapıya sahiptir. Doğal olarak bu süreç içinde Türkiye’de de zaman zaman af düzenlemeleri sistemdeki yerini almış ve günün koşulları itibarıyla vergi tahsilatında karşılaşılan sorunlar için çözüm aranmıştır. Yapılan düzenlemeler çeşitli nedenlerle bazen dar kapsamlı bazı hallerde de oldukça kapsamlı geniş tutulmak suretiyle amme alacaklarının tahsilinin hızlandırılmasına yönelik hükümleri barındırmıştır.

Türkiye’de vergi affı çıkarma yetkisi günümüzde TBMM’ye ait olup bu yetkinin kaynağı Anayasa’dır. Anayasa’nın 87’nci maddesine göre TBMM üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilanına karar verebilir³. Ancak bu yetki doğrudan vergi affına yönelik bir yetki olmayıp ceza hukukuyla ilgilidir. TBMM tarafından ilk vergi affının yapıldığı 28.02.1921 tarihinden günümüze kadar çok sayıda vergi affına yönelik düzenleme yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemeler vergi cezalarının

³ TBMM görev ve yetkileri arasında sayılan bu hüküm; 1924 Anayasası’nda 26’ncı maddede, 1961 Anayasası’nda 64’üncü maddede düzenlenmiştir.

affına yönelik olabildiği gibi bazen belli vergi⁴ ve cezaların affını kapsamıştır. Yine kısa süreli ve bir defaya mahsus af düzenlemelerinin yanında uzun süreli ve tekrarlanan veyahutta hürriyeti bağlayıcı cezaların affına yönelen düzenlemeler de mevcuttur. Borçların öngörülen zaman dilimine yayılarak taksitle ödenmesi imkanını veren mükelleflere ödeme kolaylığı sağlar nitelikteki bu düzenlemeler önceleri olağanüstü görülürken özellikle son dönemlerde karşılaşılan mali, ekonomik ve sosyal gelişmelerin de etkisiyle kronikleşerek olağan hale gelmiştir.

Kuruluşundan günümüze kadar vergi aflarına yönelik düzenlemeler Tablo 1’ de verilmiştir.

⁴ Örneğin, 15 Mart 1944 tarih ve 4530 Sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun ve 21 Mayıs 1947 tarih ve 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Atıklarının Silinmesi Hakkında Kanun ile tahsil edilemeyen vergi aslı, cezaları ile birlikte af kapsamına alınmıştır (Arıkan & Yurtsever, 2004:62).

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

**Tablo 1: TBMM Kuruluşundan Günümüze Çıkarılan Vergi Af Kanunları
(1920-2025)**

Sıra	Tarih ⁵	Kanun	Kapsamı
	28.02.1921	30	Aşar Mültezimlerinden Edayı Deyin Edenlerin Emlaki Merhune ve Mütfevizelerinin İadesine Dair Kanun Kapsamında Faiz Borcu Affı (1919 yılı sonuna kadar aşar ihale bedelatından borcu bulunan mültezimler anapara borçlarını Şubat 1921 sonuna kadar nakden ve tamamen ödedikleri takdirde faiz borçları tamamen affedilmiştir).
	11.08.1921 ⁶ (CB, Aralık 2020)	145	Arazi, Aşar ve Emlak Vergileri Affı (Elviye-i Selasede Vergilerin Suret-i Cibayetine Dair Kanun (Kars-Ardahan-Artvin livaları ile Iğdır ve Sürmeli kazalarında arazi, aşar, emlak vergileri için çıkarılmış bir vergi affıdır. Yöre halkından olup göç nedeniyle ayrılıp geri gelenler 1921 yılı için bu vergiler yerine uygulanan maktu vergiden muaf tutulmuştur).
	17.05.1924	487	Aff-ı Umumi Kanunu Sureti (Türkiye Cumhuriyetinin kurulmasından sonra çıkarılan genel nitelikli ilk affı . Bu çerçevede 01.08.1914 - 20.11.1922 tarihleri arasında işlenen suçlara yönelik olarak genel af ilan edilmiş ve arazilerin vergi borçları affedilmiştir).
	25.03.1934	2395	Kazanç Vergisi Affı (Eski kazanç vergisi kaldırılır, eski kanuna göre salınıp tahsil edilmeyen vergiler terkin edilmiştir. Yangın, su basması gibi mücbir sebepler nedeniyle zarar gören sigortasız ticarethanelerin önceki takvim yılına göre tahakkuk ettirilmiş olan vergilerinden henüz tahsil edilmemiş olanlar terkin edilmiştir).
	12.07.1934	2566	Genel Vergi Affı (Öncelikle Cumhuriyetin ilan edildiği 1923 yılı sonuna kadar Devlete, hususi idarelere ve belediyelere ait tahakkuk etmiş vergi, resim ve harçlar bunlara bağlı gecikme zamlarının bakiyeleri terkin edilmiştir. Bununla birlikte çeşitli vergiler

⁵ Resmi Gazete’de yayım tarihi.

⁶ Resmi Gazete’de yayımlanamamıştır.

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			yönünden belirlenen ödemeleri yapanların borçlarının, zam ve cezalarının bir kısmının tahsilinden vazgeçilmiştir).
	24.06.1935	2821	Muamele Vergisi Affı (Bisküvi ve çikolata gibi şekerli maddelerden alınması gereken muamele vergisinin 1934 mali yılından önceki zamana ait borçlar terkin edilmiştir).
	07.02.1939	3586	Arazi Vergisi Affı (1935 mali yılı sonuna kadar tahakkuk ettirilmiş ancak Kanunun yayımı tarihine kadar tahsil edilmemiş arazi vergisi ve taksitleri ile cezaları terkin edilmiştir).
	21.09.1943	4501	Varlık Vergisi Affı (Vergilerini ödeyemeyecekleri tahakkuk eden hizmet erbaplarıyla gündelik gayrisafi kazançları üzerinden kazanç vergisine tabi mükelleflerin tahsil edilmemiş bulunan varlık vergisi borçları terkin edilmiştir).
	17.03.1944	4530	Varlık Vergisi Affı (4305 sayılı kanuna göre yapılmış olan Varlık vergisi tarhiyatlarının henüz tahsil edilmemiş bulunan bakiyeleri terkin edilmiştir).
	13.06.1946	4920	Kazanç, Buhran Vergileri ile Bazı Harç ve Cezaların Affı (Vergi muafiyeti kapsamında Devlet ormanları ve Orman Genel Müdürlüğü ile buna bağlı Devlet Orman İşletmelerinin sahip oldukları veya intifa eyledikleri gayrimenkuller, arazi, bina ve tesisler, iktisadi buhran ve müdafaa vergilerinden, ormancılık işlerinde çalıştırılan işçilerin gündelikleri her çeşit vergi ve resimden muaf tutulmuştur. 1945 yılı sonuna kadar tarh ve tahakkuk ettirilmiş olup henüz tahsil edilmemiş bulunan kazanç, buhran vergileriyle ruhsat tezkeresi harçları, zamları ve cezaları terkin edilmiştir).
	27.05.1947	5050	Toprak Mahsulleri Vergisi Affı (Toprak Mahsulleri Vergisinden henüz tahsil edilmemiş bulunan artıklar, her türlü cezalarıyla birlikte, terkin edilmiştir).
	12.07.1948	5240	Muamele Vergisi Ceza Affı (Nebati yağ üretim işletmelerinden aynen veya nakden götürü olarak alınmakta olan muamele vergisi cezalarının 01.09.1947 tarihinden önce tahakkuk ettirilmiş ve henüz tahsil edilmemiş olan kısımları terkin edilmiştir).

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

	28.10.1960	113	Para Cezaları Affı (Genel Af Kanunu kapsamında Kanunun yayım tarihinde henüz tahsil edilmemiş olan her türlü para cezaları - vergi cezaları hariç- affedilmiştir).
	03.03.1961	281	Vergi Cezalarının ve Gecikme Zamlarının Affı (Genel bütçe ile özel idare ve belediyeler bütçelerine irat kaydedilen vergi, resim ve harçlara ilişkin Kanunun yayım tarihine kadar kesilmiş veya kesinleşmiş vergi cezaları ile zam cezaları ve uygulanan gecikme zamlarına 5 yılda ve 5 eşit taksitte ödeme imkanı (tecil) getirilmiştir. Söz konusu vergi, resim ve harçlara ilişkin Kanunun yayım tarihine kadar kesinleşmiş vergi cezaları ile zam cezaları ve uygulanan gecikme zamlarının; %30'unun Haziran 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiye %70'i, %40'ının Ekim 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiye %60'ı ve %50'sinin Şubat 1962 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiye %50'si terkin edilmiştir).
	23.02.1963	218	Vergi Cezalarının Affı (1961 yılı sonuna kadarki dönemlere ilişkin mükellefler veya sorumlular adına kesilmiş (veya kesilecek) tahsil edilmemiş olan vergi cezalarından, usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısı ile Vergi Usul Kanununa göre ceza mahkemelerince hükmolunup tahsil edilmemiş hileli vergi suçlarına ait cezalar affedilmiştir).
	28.02.1963	202	Gelir Vergisi Affı (Götürü ücretleri üzerinden vergilendirilen mükellefler adına 1962 bütçe yılı, götürü ticari kazançları üzerinden vergilendirilenler adına 1961 takvim yılı vergilendirme dönemlerine ait olarak yapılmış bulunan tarhiyat terkin edilmiştir. Götürü usulde vergiye tabi serbest meslek erbabından 60 yaşını doldurmuş olanlar, bu kazançlarına münhasır olmak üzere, Gelir Vergisinden muaf tutulmuştur).
	19.06.1963	252	Spor Kulüplerinin Gelir Vergisi ve Cezalarının Affı (Spor Kulüplerince 31.12.1962 tarihine kadar oyunculara ve karşı kulüplere ödenmiş bulunan transfer ücretleriyle teşvik primleri ve arızı kazanç mahiyetindeki sair ödemeleri üzerine

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			tahakkuk ettirilip henüz tahsil edilmemiş olan gelir vergisi ile cezaları terkin edilmiştir).
12.09.1963	325	Kamu İktisadi Teşebbüslerine Yönelik Vergi Affı (Kamu İktisadi Teşebbüslerinin mükellefi veya sorumlusu sıfatıyla gelir, kurumlar, şeker istihlak ve gider vergileri ile gümrük idarelerince alınan vergi ve resimlerden (belediyelerce tahsil edilenler hariç) ve damga resminden ve bunlarla ilgili vergi cezaları ile zam ve cezalardan 1960 ve daha önceki bütçe yıllarına ait borçlu bulundukları miktarlar Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar hesaplanacak gecikme zamları faizleri ile birlikte; Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu adına Alman Mühimmat Teslimatı Antlaşması dahilinde 31.12.1960 tarihine kadar gümrüklere gelmiş komple yatırım malzemesi ile ilgili olarak Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde verilecek beyannameler üzerine tahakkuk ettirilmesi gerekecek gümrük vergileri ile ithalde alınan damga resmi ve istihsal vergileri tahakkuk kayıtlarından düşülmüştür.	
26.07.1965	691	Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı İşletmelerin Vergi Borçlarına Yönelik Af (Belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin kanunun yayımı tarihinde Devlete ve katma bütçeli idarelere olan mükellef sıfatıyla borçlu bulundukları vergiler, resimler, harçlar ve cezalar ile kanuni paylar, faizler ve gecikme faizleri, komisyonlar ve banka ve sigorta işlemlerinden alınan gider vergileri terkin edilmiş ve aynı tarihte kanuna bağlı cetvelde gösterilen Kamu İktisadi Teşebbüslerine olan borçları tahkim olunmuştur).	
09.08.1966	780	Vergi Cezalarının Affı (Mükellefler veya sorumlular adına 31 Aralık 1965 tarihine kadarki dönemlere ilişkin kesilmiş olup, kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş bulunan vergi cezaları ile uygulanan gecikme zamları; ait oldukları vergi asılları Kanununun yürürlük tarihinden itibaren altı ay içerisinde ödendiği takdirde affedilmiştir).	

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

11.08.1970	1319	Bina, Buhran, Savunma ve Arazi Vergileri Affı (28.02.1971 tarihine kadarki dönemlere ilişkin tahakkuk etmiş ancak kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş bina, buhran, savunma ve arazi vergisi borçlarının kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren geçecek ikinci ay sonuna kadar tamamını ödeyenlerin, vergi cezası ve gecikme zamlarının % 90'ı, dördüncü ay sonuna kadar tamamını ödeyenlerin vergi cezası ve gecikme zamlarının %80'i ve altıncı ay sonuna kadar tamamını ödeyenlerin vergi cezası ve gecikme zamlarının %70'i affedilmiştir).
18.05.1974	1803	Vergi Cezalarının Affı (-Cumhuriyet'in 50'nci yılı nedeniyle- 1973 yılı sonuna kadar olan dönemlere ilişkin vergi ve sosyal sigorta primi ve 6183 sayılı Kanunun kapsamına giren diğer amme alacaklarına ilişkin cezalar, gecikme zamları ve faizlerden tahsil edilmemiş olanlara ait vergi, resim, harç, sigorta primi veya 6183 sayılı Kanunun kapsamına giren diğer amme alacakları, asıllarının kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce veya bu tarihten itibaren 8 ay içinde kısmen veya tamamen ödenmiş olması halinde (cebren tahsil edilenler dahil), bunlara ilişkin cezaların ve bunlara uygulanması gereken gecikme zamlarının ve faizlerinin tamamı affedilmiştir).
22.03.1981	2431	Vergi Cezalarının Affı (Vergi Usul Kanununun kapsamına giren vergi, resim ve harçların kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş olması veya 31.08.1981 tarihine kadar ödenmesi halinde; bu alacak asıllarına bağlı vergi cezalarının %90'ı, gecikme zamları ile bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş vergi cezalarının tamamı affedilmiştir. Söz konusu borçların kısmen ödenmesi halinde ödenen kısma isabet eden - usulsüzlük cezası hariç- vergi cezaları ve gecikme zamları aranılmamıştır. İşletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtiayı kanunun yürürlük tarihinden itibaren 60 gün içinde stok

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			beyannamesiyle beyan edenler ile 31.12.1979 tarihi itibariyle mevcut olduğu halde verilen servet bildirimlerinde yer almayan veya gerçek değerlerinin altında yer almış bulunan ve ticari servet dışında kalan servet unsurlarından ile ilgili olarak tevsik etmek şartıyla bir defaya mahsus olmak üzere 31.08.1981 tarihine kadar ek bir servet bildirimi verme imkanı getirilenler %20 oranında vergiye tabi tutulmuştur).
28.10.1981	2546	Cezalara Yönelik Af (2431 sayılı Kanundan yararlanarak stok beyanında bulunan mükellefler hakkında -22.03.1981 tarihine kadar kanuni takibe alınmış işlemler hariç olmak üzere- beyan ettikleri stok için 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun hükümlerine göre kesilecek cezalar affedilmiştir).	
05.01.1982	2571	2431 sayılı Kanun'un ile getirilen vergi cezalarına yönelik af düzenlemesinin bildirimde bulunma süresi 30.04.1982 tarihine kadar, ödeme süresi ise 30.06.1982 tarihine kadar uzatılmış ve eklenen hükümler ile kanunun kapsamı genişletilmiştir).	
24.02.1983	2801	Emlak Vergisi Affı ile Bazı Vergi Cezalarının Affı (01.03.1980 tarihine kadar tahakkuk ettirildiği halde kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar ödenmemiş bulunan emlak vergileri ile bunlara bağlı vergi cezaları ve gecikme zamlarının tahsilinden vazgeçilmiştir. Kanunun yürürlük tarihinden önce; vadesi geldiği halde tamamen veya kısmen ödenmemiş bulunan vergilerin, ilk taksiti 30.06.1983 gününe kadar ödenmek üzere ikişer aylık devrelerde ve eşit taksitlerle 31.12.1984 tarihine kadar tamamen ödenmesi halinde bu vergilere bağlı vergi cezalarının tamamı ile gecikme zamlarının yarısı; asılları ödenmiş vergilerin cezalarının tamamı ile bunlara uygulanması gereken gecikme zamlarının yarısı, 1984 yılında ödenecek taksitlerin 30.12.1983 tarihine kadar ödenmesi halinde ödenen kısma isabet eden tecil faizi	

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			affedilmiştir. Yine bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar ödenmemiş bulunan vergi cezaları terkin edilmiş, matrah artırımına yönelik özel pişmanlık ve özel uzlaşma hükümleri getirilmiştir).
	11.12.1985	3239	Vergi Cezalarının Affı (Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerin vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayanların -vergi borcu ile buna bağlı cezaları ihtilaf konusu yapanlar ihtilaflarından vazgeçmeleri koşuluyla- vergi borcu aslını %25 fazlası ile 31.12.1985 tarihine kadar ödemeleri şartıyla haklarında kesilen cezaların, gecikme zammı ile tecil faizlerinin tamamı affedilmiştir).
	31.03.1987	3332	Bankalara Yönelik Tecil Faizi İndirimi (Bankalar tarafından, borçlarına karşılık bu kanun hükümleri gereğince hisse senedi alınan şirketlerin; amme borçlarını 6183 sayılı Kanun çerçevesinde, Sosyal Sigortalar Kurumuna olan borçlarını ise 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu çerçevesinde beş yılı geçmemek üzere tecil etme imkanı getirilmiş, yapılan teciller için uygulanacak tecil faizini Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tespit edilen tecil faizinin yarısına kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır).
	10.12.1988	3505	Vergi Cezalarının Affı (Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle miktarı 500.000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan vergilerin (ihtilaflı hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olanlar dahil) %30 fazlasıyla ve ihtilaf oluşturmamak veya oluşan ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tamamı affedilmiştir. Aynı tarih itibariyle asılları kısmen veya tamamen ödenmiş bulunan vergilere ait olan ve her vergi türü itibariyle miktarı 500.000 lirayı

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			aşmayan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının %30'unun 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, kalan %70'inin tahsilinden vazgeçilmiştir. Sadece 150 m ² 'yi aşmayan konutlar için yapılan inşaat taahhüt işlerine münhasır olmak üzere, Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri 31.12.1992 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiştir).
	28.12.1988	3512	Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı İşletmelerin Vergi Borçlarına Yönelik Af (Belediyelerin ve Belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin 31.12.1983 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olup kısmen veya tamamen ödenmemiş bulunan vergi borçlarının 30.06.1989 tarihine kadar ödenmesi halinde, bunlara ilişkin vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizleri ile bu vergi borçlarından 31.12.1988 tarihine kadar ödenmiş olanlara ilişkin vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizleri ile bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan cezaların tamamı affedilmiştir).
	20.06.1989	3571	Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerine Yönelik Af (Kamu menfaatine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerinin, kanunun yayımı tarihine kadar adlarına tarh ve tebliğ edilmiş olduğu halde (uzlaşmaya varılmış olanlar hariç) henüz ödenmemiş vergi asıllarını %10 fazlasıyla ve ihtilaf oluşturmamak veya oluşan ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla bu kanunun yürürlük tarihini izleyen aybaşından itibaren aylık eşit taksitlerle ve iki yıl içinde ödemeleri halinde, ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca amme alacağının vergi aslına dönüşen kısmının tahsilinden vazgeçilmiştir. Söz konusu tarihten önceki dönemlerle ilgili olarak daha sonradan yapılacak tarhiyatlar için de aynı

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			şartlarla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları affedilmiştir).
15.12.1990	3689		Vergi Cezalarının Affı (Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar (her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibarıyla miktarı 3.000.000 lirayı, yıllık beyannameler üzerinden tarh olunan vergilerde 25.000.000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş olan vergilerin tamamı ile bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı %30'unun; yarısının 31.12.1990, diğer yarısının da 31.01.1991 tarihi sonuna kadar iki eşit taksitte tamamen ödenmesi ve ihtilaf oluşturmamak veya oluşan ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından kalan %70'inin tahsilinden vazgeçilmiştir. Belirtilen tutarların üzerinde borç olması halinde; bu borçların sadece kanunda belirtilen tutarları kadar ki kısmı için gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından kalan %70'i affedilmiştir).
03.04.1992	3787		Vergi Cezalarının Affı (Kanunun yürürlük tarihine kadar vergi ödeme mükellefiyeti başlamış bulunan eşyaya ilişkin gümrük vergilerinden, yürürlük tarihinden önce muaccel hale geldiği halde tamamen veya kısmen ödenmemiş olanların aslının tamamının ve bu asla bağlı olarak kesilmiş ve muaccel hale gelmiş para cezası ve gecikme zammının %30'unun iki ay içinde ödenmiş olması kaydıyla %70'inin tahsilinden vazgeçilmiştir. Gümrük Kanunu hükümlerine aykırı olarak işlenmiş fiiller nedeniyle bu kanun uyarınca kesilen para cezalarından ödenmemiş olanların kanunun yürürlük tarihinden itibaren bir ay içinde %30'unun ödenmesi kaydıyla %70'i; 1991 yılı motorlu taşıtlar vergisi ikinci taksitini vadesinde ödemeyen mükelleflerin bu taksitin tamamı ile gecikme zamlarının %30'unu 30 Nisan 1992 tarihine kadar ödemeleri halinde gecikme zamlarının kalan %70'i; 213 sayılı

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçların tamamı ile ikmalen, resen veya idarece tarh edilmiş bulunan vergi, resim ve harçların, ecrimisillerin tamamı ile bunlara bağlı gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı %30'unun Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim 1992 ayları sonuna kadar 4 eşit taksitte ödenmesi şartıyla gecikme zamlarından kalan %70'i affedilmiştir. Vadesi geldiği halde ödenmemiş bulunan; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamına giren, tutarı 50.000 lirayı aşmayan alacaklar, tutarı 100.000 lirayı aşmayan para cezaları ile tutarı 200.000 lirayı aşmayan trafik para cezalarının tahsilinden vazgeçilmiştir).
	07.04.1994	3986	Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı İşletmelerin Vergi Borçlarına Yönelik Af (Büyükşehir belediyeleri, belediyeler, il özel idareleri, bunlara ait tüzel kişilerin veya bunlara bağlı müstakil bütçeli ve kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşların 01.04.1994 tarihine kadar birikmiş olan Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçları asılları ve ferileri ile 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip olunan amme borçları asılları 01.04.1994 tarihinden itibaren herhangi bir zam, faiz uygulanmaksızın kendilerine verilen paylardan ilk taksit kanunun yürürlüğe girdiği ayı takip eden ay dan başlamak ve eşit taksitlerle olmak üzere 36 ay süre ile ilgisine göre Maliye Bakanlığı veya İller Bankası tarafından kesilerek belirlenecek hesaplara nakden veya hesaben ödenir. Bu borçlara (Sosyal Sigortalar Kurumuna olanlar hariç) 01.04.1994 tarihine kadar uygulanan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile diğer cezaların tahsilinden vazgeçilmiştir).
	30.11.1996	4213	Kıymetli Maden ve Ziynet Eşyası Satanlara Yönelik Stok Affı (Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, bir defaya mahsus olmak üzere esas faaliyetleri ile ilgili olarak işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan kıymetli maden (altın, platin ve gümüş) ve kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt,

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			topaz, safir, zebercet ve inci) ile bunlardan yapılmış ziynet eşyasını cins, vasıf ve miktarlarını belirten bir beyanname ile kanunun yürürlüğe girdiği tarihi izleyen ay içerisinde bağlı oldukları vergi dairelerine bildirmek kaydıyla borsa rayici, borsa rayici olmayanlarda emsal bedeli üzerinden defterlerine intikal ettirebilme imkanına kavuşmuştur. Beyan edilen emtiadan külçe altın %6, diğerleri %7 ve değerlendirme farkları %6 oranında vergiye tabi tutulmuş ve tahakkuk eden vergiler üç eşit taksitte tahsil edilmiştir).
	29.07.1998	4369	Küçük Çiftçilere Yönelik Gelir Vergisi Affı (1997 takvim yılındaki satış hasılatı; 1996 yılı için uygulanan satış hasılatı tutarının yeniden değerlendirme oranında artırılmış tutarını aşmayan küçük çiftçiler, 1997 takvim yılında elde ettikleri zirai kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermemiş; 1997 yılı zirai kazancına ilişkin olarak 1998 yılı içerisinde beyanname veren çiftçilerin beyannamelerinde gösterilen zirai kazançları üzerinden hesaplanarak tahakkuk ettirilen vergileri terkin edilmiştir. Bu vergilerden tahsil edilen tutarlar çiftçilere iade edilmiştir).
	30.12.2001	4731	Depremde Zarar Görenlerin Vergi Borçları ve Vergi Cezalarına Yönelik Af (17.08.1999 ile 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerde zarar gören illerde varlıklarının %10 veya daha fazlasını (Gölcük ilçesi için bu şart aranmamıştır) kaybeden mükelleflerin bu tarihlerden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak tahakkuk etmiş ve vadesi geldiği halde ödenmemiş veya bu tarihlerden önceki dönemlere ait olup deprem tarihi itibarıyla vadesi geçmemiş olan, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilerle bunlara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı, fon payı ve vergi cezaları ile eğitime katkı payı ve Sakarya, Kocaeli, Yalova, Bolu ve Düzce illerinin merkez ve ilçelerindeki mükelleflerin deprem tarihi itibarıyla emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, çevre temizlik vergisi ile harç borçlarının tamamını

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			terkin edilmiştir. Kanunun yayımı tarihini takip eden aydan başlamak üzere 24 ay süreyle, herhangi bir şart aranmaksızın terkin uygulanan il merkezi veya ilçelerdeki işyerlerinde fiilen çalışan ücretliler için Gelir Vergisi Kanununun 31'inci maddesi uyarınca tespit edilen özel indirim tutan dört kat olarak uygulanmış ve artırılan tutara isabet eden gelir vergisi tutarı kadar verginin tahsilinden vazgeçilmiştir).
	07.03.2002	4746	Emlak Vergisi Affı (Bu Kanun, Cumhurbaşkanlığının 18.03.2002 tarihli ve 39-18/A-2-200-185 sayılı tezkeresi ile Anayasanın 89'uncu maddesine göre bir daha görüşülmek üzere TBMM Başkanlığına geri gönderilmiş; bunun üzerine TBMM Genel Kurulunca yeniden görüşülerek 03.04.2002 tarihli ve 4751 sayılı Kanun olarak kabul edilmiştir).
	09.04.2002	4751	Emlak Vergisi Affı (01.01.2002 tarihinden önceki dönemlerde meydana gelen vergiyi doğuran olaylar nedeniyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş bulunan bina ve arazi vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmak suretiyle mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri ve 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her yıl için ayrı ayrı %50 fazlasıyla 2002 yılı Mayıs ayı sonuna kadar tam ödemeleri şartıyla bu tarhiyatlar için kesilmesi gereken vergi cezaları ve gecikme faizleri ile 1998 yılından önceki vergilendirme dönemlerine ait emlak vergileri affedilmiştir,
	22.06.2002	4761	Sermaye Şirketlerine Yönelik İnceleme ve Tarhiyat Yapılmaması (Mevcut veya yeni kurulacak olan sermaye şirketlerine, aynı veya nakdi sermaye olarak konulan değerlerden hareketle; herhangi bir vergi incelemesi ve tarhiyat yapılamaz. Bu hükmün uygulanabilmesi için 31.12.2002 tarihine kadar, mevcut sermaye şirketlerinde sermaye artırımını işlemlerinin, yeni kurulacak şirketlerde şirket kuruluşunun tamamlanması ve sermaye olarak konan değerlerin şirket aktifine girmiş olması şarttır).

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

	27.02.2003	4811	Genel Kapsamlı Vergi ve Cezalara Yönelik Af [Vergi Barışı Kanunu] (Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan vergilerin tamamı ile bu vergilere ilişkin gecikme zammı, gecikme faizinin yerine, kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın; dokuz eşit taksitte tamamen ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla vergilere uygulanan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmiştir. Bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup yürürlük tarihi itibarıyla ödenmemiş olan vergi cezalarının %20'sinin; üç eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran 2003 ayları sonuna kadar ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla kalan %80'i; ödenmemiş borcun sadece vergi aslına bağlı kesilen cezalardan ve bunlara ilişkin gecikme zamlarından ibaret olması halinde bu cezaların ve bunlara ilişkin gecikme zamlarının tamamı affedilmiştir. Bu hükümler yürürlük tarihi itibarıyla şartları haiz olarak Gümrük Kanunu uyarınca alınan gümrük vergisi ile kesilen veya kesilecek para cezalarının kanuni tutarları ile uygulanacak gecikme zammı veya faizleri için de uygulanmıştır. Geçmişe yönelik vergi cezası ve gecikme faizi uygulanmadan; kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan ya da işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların beyanı imkanı getirilmiştir.
	06.08.2003	4961	İhracatçılara Yönelik Vergi Affı (Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren doksan gün içinde yükümlü oldukları kıymetleri cari kurdan yurda getirenlerin, cari kur üzerinden hesaplanan değer ile defter kayıtlarında yer

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			alan ihracat bedeli arasındaki farka isabet eden vergi affedilmiştir).
31.07.2004	5228		Spor Kulüplerine Yönelik Af (31.12.2004 tarihine kadar yapılacak müracaatlara uygulanmak üzere; Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü teşkilatınca tescil edilmiş olan ve Türkiye'de sportif alanda faaliyette bulunan spor kulüplerinin; Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine ödenmesi gereken ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları ile eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zamlarından 30.06.2004 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla ödenmemiş olanlar teminat hariç Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48'inci maddesinde aranılan şartlar çerçevesinde müracaat tarihinden itibaren 5 yılı aşmamak üzere ve uygulanmakta olan tecil faizi oranının 1/6'sı dikkate alınmak suretiyle tecil edilmiştir).
27.04.2005	5335		TCDD ve Bağlı Ortaklıklarına Yönelik Af (Liman sahasında kalan Hazinesin özel mülkiyetindeki taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kullanımına ilişkin olarak, TCDD Genel Müdürlüğü adına tahakkuk ve tebliğ edilen ecrimisillerin tahsilinden vazgeçilmiştir. TCDD Genel Müdürlüğünün ve bağlı ortaklıklarının 31.12.2004 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerince takip ve tahsil edilen her türlü vergi, fon ve pay borçları, bu borçlara ilişkin gecikme zammı ve faizleri ile 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununa göre taksitlendirilen ve taksit vadeleri 31.12.2004 tarihinden sonra olan borçlarını; bütçenin gelir ve gider hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin mahsup suretiyle terkin edilmiştir. Mahsuba konu olan borçlara 31.12.2004 tarihinden sonra gecikme zammı ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununa göre geç ödeme zammı hesaplanmasından vazgeçilmiştir).

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

08.07.2006	5535	Vergi ve Harçlara Yönelik Af (İlgili trafik sicilinde adlarına kayıt ve tescilli bulunan motorlu kara taşıtlarını; Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.12.2006 tarihine kadar kayıt ve tescillerinin silinmesi ve hurdaya çıkarılması suretiyle il özel idarelerine bedelsiz olarak teslim eden şartları haiz gerçek ve tüzel kişilerin, taşıta ilişkin olarak tahakkuk etmiş ve ödenmemiş olan motorlu taşıtlar vergisi ile bu vergiye ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları terkin edilmiştir. 01.01.2004 tarihinden önce yapılan kadastro yenileme işlemleri dolayısıyla Harçlar Kanununa göre tahakkuk ettirilmiş ancak tahsil edilememiş olan harçlar ile bunlara ilişkin vergi cezaları ve fer'i alacaklar terkin edilmiş, tahsil edilmiş tutarlar, mükelleflerin bir yıl içinde yazılı başvuruları üzerine red ve iade edilmiştir. Mazbut vakıflara ait taşınmazların kiralanması dolayısıyla 01.01.2004 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak yapılan kira ödemeleri üzerinden, beyan üzerine veya ikmalen ya da re'sen tarh ve tahakkuk ettirilen ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş olan gelir stopaj vergisi ile bu vergilere uygulanan vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları terkin edilmiştir).
27.02.2008	5736	Yeniden Uzlaşma İmkânı ve Uzlaşmaya Konu Tutara Bağlı Af (Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlere Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay nezdinde dava açma, itiraz ve temyiz süreleri geçmemiş veya ihtilaflı olup kanun yolu tüketilmemiş bulunanlar için kanunun yürürlüğe girdiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar aynı kanunun uzlaşmaya ilişkin hükümlerine göre uzlaşma talep edilmesi ve uzlaşma sonucu tahakkuk eden vergi, resim, harçlar, fon payları ile bunlara

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			bağlı vergi ziyaı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının ve uzlaşma tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizlerinin, ilk taksiti uzlaşma tutanağının düzenlendiği ayı takip eden aydan başlamak ve 18 ayda 18 eşit taksitte, taksit tutarları ilk taksit ödeme süresinin başlangıç tarihinden itibaren her ay ve kesri için ayrı ayrı binde iki oranında hesaplanacak faiziyle birlikte tamamen ödenmek şartıyla uzlaşmaya konu tutardan kalan alacakların tahsilinden vazgeçilmiştir).
	06.06.2008	5766	Spor Kulüplerine Yönelik Af (30.06.2008 tarihine kadar yapılacak müracaatlara uygulanmak üzere; Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Türkiye Futbol Federasyonu ve özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye'de sportif alanda faaliyette bulunan spor kulüplerinin. Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine ödenmesi gereken ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre takip edilen borçları ile sigorta primi, sosyal güvenlik destek primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezaları borçları ve bunlara ilişkin gecikme zammı ve gecikme cezasından oluşan borçları ve eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zamlarından; kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödeme süresi başlamış vadesi geçmemiş olan alacaklar ile vadesi geldiği halde ödenmemiş olanlara Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48'inci maddesinde aranılan şartlar çerçevesinde müracaat tarihinden itibaren 10 yılı aşmamak üzere ve azami tecil süresine ilişkin uygulanmakta olan tecil faizi oranının 1/6'sı dikkate alınmak suretiyle teminat alınmaksızın tecil edilme imkanı getirilmiş ve böylece kulüplere borçlarını daha uzun vadede ve düşük faizle ödeme fırsatı verilmiştir. Düzenlemenin doğal bir sonucu olarak vazgeçilen faiz tutarı kadar kısım affedilmiştir).
	22.11.2008	5811	Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Yönelik Af [Varlık Barışı] (Gerçek veya tüzel kişilerce, 01.10.2008 tarihi itibarıyla

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			sahip olunan ve yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar, kanunun yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle banka veya aracı kuruma bildirilir ya da vergi dairelerine beyan edilip beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %2 oranında vergi tarh edilmiştir. Bu verginin tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenmesi şartıyla beyan edilen varlıklar nedeniyle geçmiş dönemlere ilişkin vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeden Türkiye’de bulunan kanuni defter kayıtlarında işletmenin özkaynakları arasında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazları bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri de yararlanmış ve %5 oranında tarh edilen vergiyi ödemek şartıyla bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmamıştır).
28.02.2009	5838	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Affı (Menkul kıymet yatırım fonlarının sermaye piyasalarında yaptıkları işlemlerle ilgili olarak, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için banka ve sigorta muameleleri vergisi yönünden daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilmiş tahakkuk eden tutarlar terkin edilmiştir. İlgili trafik sicilinde adlarına kayıt ve tescilli bulunan, model yılı 1979 veya daha eski olan motorlu taşıtlarını; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 30.06.2010 tarihine kadar kayıt ve tescillerinin silinmesi ve hurdaya çıkarılması suretiyle il özel idarelerine veya Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu Hurda İşletmesi Müdürlüğüne ait hurda müdürlüklerinden herhangi birine bedelsiz olarak teslim edenlerin hurdaya çıkarılan taşıta ilişkin olarak 31.12.2009 tarihine kadar tahakkuk etmiş ve ödenmemiş olan motorlu taşıtlar vergisi ile bu vergiye ilişkin gecikme	

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

		zammı, gecikme faizi, vergi cezaları ve 31.12.2008 tarihine kadar tescil plakasına kesilen idari para cezaları terkin edilmiştir. Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mevcut olmayan veya herhangi bir nedenle motorlu taşıt vasfını kaybetmiş olup model yılı 1998 ve daha eski olan taşıtların, bu durumlarının kanaat verici belgelerle tevsik edilmesi veya ilgili trafik tescil kuruluşu nezdinde adlarına kayıtlı olanlar tarafından yazılı bildirimde bulunulması halinde, bu taşıtlara ait motorlu taşıtlar vergilerinin 1/4'ünün 31.12.2009 tarihine kadar ödenmesi şartıyla, kalan vergi aslı, gecikme zammı, gecikme faizi, vergi cezaları ve tescil plakasına kesilen idari para cezalarının tamamı affedilmiş ve ödemeyi müteakip trafik tescil kayıtları silinmiştir).
25.02.2011	6111	Kamu Alacaklarına Yönelik Genel Kapsamlı Af [Ödeme Kolaylığı] (31.12.2010 tarihinden önceki dönemlere ilişkin; Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları ile vergi aslına bağlı olmayan vergi cezaları, kanunda yazılı diğer kanunlar gereğince verilen idari para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip edilen ve vadesi 31.12.2010 tarihinden önce olup ödenmemiş adli ve idari para cezaları, gümrük vergileri, idari para cezaları, faizler, zamlar ve gecikme zammı alacakları ile Sosyal Güvenlik Kurumunca tahsil ve takibi yapılan sigortalılık statülerinden kaynaklanan, 2010 yılı Kasım ayı ve önceki aylara ilişkin; sigorta primi, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları; damga vergisi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı ile bunlara bağlı gecikme zammı alacakları, İl özel idarelerinin, idari para cezaları ile 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen ödenmemiş bulunan, asli ve fer'i amme alacakları; belediyelerce, kesilen idari para cezaları ve Vergi Usul

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			Kanunu kapsamına giren ve beyana dayanan vergiler ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, su ve atık su bedeli alacakları ile bu alacaklara bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i alacakları için TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarların kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şartıyla vergilere bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacakları ve asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmiştir. Bazı vergi cezaları ve idari para cezalarının kanunda öngörülen süre ve şekilde ödenmesi durumunda cezaların %50'si ve bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamı affedilmiştir).
	29.05.2013	6486	Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Yönelik Af (Gerçek veya tüzel kişilerce, 15.04.2013 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar, 31.07.2013 tarihine kadar Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle, bankalara veya aracı kurumlara bildirilir ya da vergi dairelerine beyan edilir ve varlıkların değeri üzerinden %2 oranında vergi tarh edilir. Bu verginin, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenmesi koşuluyla bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz).
	11.09.2014	6552	Kamu Alacaklarına Yönelik Genel Kapsamlı Af [Ödeme Kolaylığı] (30.04.2014 tarihinden önce; Vergi Usul Kanunu kapsamına giren beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamlarından (gelir vergisi ve MTV ikinci taksitleri hariç); bu tarih öncesi yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarından; kanunda sayılan

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

		ve diğer kanunlarca verilen idari para cezalarından; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip edilen adli ve idari para cezalarından, asli ve fer'i amme alacaklarından; 2014 yılı Nisan ve önceki aylara ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sigortalılık statülerinden kaynaklanan, sigorta primi, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi, damga vergisi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı alacaklarından; ödenmemiş olanların Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla alacaklara bağlı faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacaklarının tahsilinden vazgeçilmiştir. Bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan vergi cezalarının %50'sinin, belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla cezaların kalan %50'sinin tahsilinden vazgeçilmiştir). Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31.12.2013 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltme imkanı verilmiştir. Beyan edilen tutarlar üzerinden %3 oranında hesaplanan verginin beyanname verme süresi içinde ödenmesi şartıyla ilave bir tarhiyat yapılmayacağı hükme bağlanmış ve 2014 yılı geçici vergi beyannamelerinde düzeltme gerektiği takdirde düzeltme işlemleri nedeniyle herhangi bir ceza veya faiz öngörülmemiştir).
19.08.2016	6736	Kamu Alacaklarına Yönelik Genel Kapsamlı Af [Ödeme Kolaylığı-Varlık Barışı] (30.06.2016 tarihinden önce; Vergi

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

		Usul Kanunu kapsamına giren beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamlarından (gelir vergisi ve MTV ikinci taksitleri hariç); bu tarih öncesi yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarından; kanunda sayılan ve diğer kanunlarca verilen idari para cezalarından; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip edilen adli ve idari para cezalarından, asli ve fer'i amme alacaklarından; 2016 yılı Haziran ayı ve önceki aylara ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sigortalılık statülerinden kaynaklanan, sigorta primi, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi, damga vergisi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı alacaklarından; ödenmemiş olanların Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla alacaklara bağlı faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacaklarının tahsilinden vazgeçilmiştir. Bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan vergi cezalarının %50'sinin, belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla cezaların kalan %50'sinin ve bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmiştir. 5736 sayılı Kanun gereğince ödenmesi gerektiği halde bu kanunun yayımlandığı tarihe kadar ödenmemiş olan tutarların bu kanun kapsamında ödenmesi halinde 5736 sayılı Kanun gereğince hesaplanan binde iki oranındaki faiz alacaklarının tamamının tahsilinden vazgeçilmiştir. İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat, demirbaşlar ile kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan emtia, kasa mevcudu ve ortaklardan alacakların beyanı ve matrah ve vergi artırımı imkanı sağlanmıştır. Mükelleflerin belirtilen şartlar dahilinde gelir
--	--	--

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			ve kurumlar vergisi matrahlarını artırdıkları takdirde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmayacağı hükme bağlanmıştır).
	27.05.2017	7020	Kamu Alacaklarına Yönelik Genel Kapsamlı Af [Ödeme Kolaylığı] (31.03.2017 tarihinden önce; Vergi Usul Kanunu kapsamına giren beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamlarından (gelir vergisi ve MTV ikinci taksitleri hariç); bu tarih öncesi yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarından; kanunda sayılan ve diğer kanunlarca verilen idari para cezalarından; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip edilen adli ve idari para cezalarından, asli ve fer'i amme alacaklarından; 2017 yılı Mart ayı ve önceki aylara ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sigortalılık statülerinden kaynaklanan, sigorta primi, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi, damga vergisi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı alacaklarından; ödenmemiş olanların Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla alacaklara bağlı faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacaklarının tahsilinden vazgeçilmiştir. Bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan vergi cezalarının %50'sinin, belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla cezaların kalan %50'sinin ve bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmiştir. Başvuru tarihi itibarıyla en az 3 yıl süreyle; ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olup vergiye uyumlu mükelleflerin çok zor duruma

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			düşmeleri durumunda borçlarını 36 ayı geçmemek ve diğer şartları haiz olmak kaydıyla borçlarının tecil imkanı getirilmiştir. İlgili trafik sicilinde adlarına kayıt ve tescilli bulunan, model yılı 1997 veya daha eski olan motorlu taşıtlarını; 31.12.2018 tarihine kadar ilgili mevzuat gereğince kayıt ve tescillerinin silinmesi ve hurdaya çıkarılması suretiyle il özel idarelerine veya büyükşehir belediyelerine bedelsiz olarak veya Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu Hurda İşletmesi Müdürlüğüne ait hurda müdürlüklerinden herhangi birine teslim eden gerçek ve tüzel kişiler adına, hurdaya çıkarılan taşıta ilişkin olarak 31.12.2018 tarihine kadar tahakkuk etmiş ve ödenmemiş olan motorlu taşıtlar vergisi ile bu vergiye ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi, vergi cezaları ve 31.12.2016 tarihine kadar kesilen idari para cezaları terkin edilmiştir.
18.05.2018	7143	Kamu Alacaklarına Yönelik Genel Kapsamlı Af [Ödeme Kolaylığı-Varlık Barışı] (31.03.2018 tarihinden önce; Vergi Usul Kanunu kapsamına giren beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamlarından (gelir vergisi ve MTV ikinci taksitleri ile gelir veya kurumlar vergisine mahsuben 2018 yılında ödenmesi gereken geçici vergi hariç); bu tarih öncesi yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarından; kanunda sayılan ve diğer kanunlarca verilen idari para cezalarından; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip edilen adli ve idari para cezalarından, asli ve fer'i amme alacaklarından; 2018 yılı Mart ayı ve önceki aylara ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sigortalılık statülerinden kaynaklanan, sigorta primi, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi, damga vergisi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı alacaklarından; ödenmemiş olanların Yİ-	

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

		ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla alacaklara bağlı faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi ferî amme alacaklarının tahsilinden vazgeçilmiştir. Bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan vergi cezalarının %50'sinin, belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla cezaların kalan %50'sinin ve bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmiştir. Fer'î alacaklar yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarların %90'ının tahsilinden vazgeçilmiştir. Ayrıca gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine kayıtlarında yer aldığı halde işletmelerinde bulunmayan mallar için kanunun yayımı tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar, aynı nev'iden emtialara ilişkin cari yıl kayıtlarına göre tespit edilen gayrisafı kar oranını dikkate alarak fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirebilme imkanı getirilmiştir. Yine bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri 31.12.2017 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklarından alacaklar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini beyan etmek ve beyan edilen tutarlar üzerinden %3 oranında hesaplanan vergiyi beyanname verme süresi içinde ödemek suretiyle kayıtlarını düzeltebileceklerdir. Mükelleflerin belirtilen şartlar dahilinde gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını artırdıkları takdirde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Matrah veya vergi artırımını dolayısıyla mükelleflerce verilen yıllık, muhtasar ve katma değer vergisi
--	--	--

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			beyannameleri ve diğer beyannameler için damga vergisi alınmasından vazgeçilmiştir).
19.07.2019	7186	Gümrük Vergisi Affı – [Varlık Barışı] (Gümrük vergilerinin kısmen eksik ödenmesi nedeniyle başlatılan bir soruşturma veya kovuşturma kapsamında bulunan ve müsadere kararı verilmemiş kara taşıtları ile ilgili olarak; taşıtın tasfiyesinin tamamlanmamış olması ve 31.12.2019 tarihine kadar ilgili gümrük idaresine başvurulması ve taşıtın ilk iktisabında ödenmesi gereken özel tüketim vergisinin %25’ine tekabül eden tutarın, başvuru sahibine tebliğ edildiği tarihten itibaren 1 ay içinde ödenmesi, halinde aracın sahibine iade edilmesine karar verilmiş ve alınmasından vazgeçilen tutar kadar vergi ve bu tutara isabet eden gecikme zammı affedilmiştir. Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, kanundaki hükümler çerçevesinde, 31.12.2019 tarihine kadar Türkiye’deki banka veya aracı kuruma bildiren gerçek ve tüzel kişilere (gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri dahil), banka ve aracı kurumların varlıkların değeri üzerinden %1 oranında hesapladıkları vergiyi, bildirim izleyen ayın 15. günü akşamına kadar beyan edip ödemeleri şartıyla söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebilme imkanı verilmiştir).	
17.11.2020	7256	Kamu Alacaklarına Yönelik Genel Kapsamlı Af [Ödeme Kolaylığı-Varlık Barışı] 31.08.2020 tarihi itibarıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacakları (adli para cezaları hariç), VUK kapsamına giren vergiler ve vergi cezaları ile bunlara bağlı gecikme faizleri, gecikme zamları gibi fer’i alacaklar ile gümrük vergileri, idari para cezaları, faizler, gecikme faizleri, gecikme zammı alacakları ve Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından tahsil edilen prim ve bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacaklarının Yİ-ÜFE aylık değişim oranları dikkate alınarak ödenmesini, belirlenen süre	

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

		ve şekillerde ödemenin yapılması durumunda alacakların türüne göre cezaların %50 ile %70 arasında indirimi içermektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen ve vadesi 31.12.2021 tarihinden önce olduğu halde ödenmemiş tutarı kanunda belirtilen miktarı aşmayan alacakların tahsilinden vazgeçilmiştir. Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, kanundaki hükümler çerçevesinde, 30.06.2021 tarihine kadar Türkiye'deki banka veya aracı kuruma bildiren gerçek ve tüzel kişilere (gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri dahil), söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebilme imkanı verilmiştir).
09.06.2021	7326	Kamu Alacaklarına Yönelik Genel Kapsamlı Af [Ödeme Kolaylığı-Varlık Barışı] (Kanunda belirlenen sürelerde şartları haiz olarak ilgili idareye başvuruda bulunmak kaydıyla 30.04.2021 tarihinden önceki kesinleşmiş (motorlu taşıtlar vergisi ikinci taksiti hariç) vergi ve diğer borçlara ödeme kolaylıkları, geçmiş dönemlere ilişkin matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflere ayrıcalıklar, işletme kayıtlarının cezasız ve faizsiz düzeltilmesi, ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılması, beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş gelir ve kazançların zam ve faizsiz pişmanlıkla beyan edilmesi ve taksitler halinde ödeme gibi kolaylıklar getirilmiştir. COVID-19 salgını nedeniyle mali yönden zor günler geçiren mükelleflerin rahatlatılmasını ve ayrıca Hazine'ye ilave gelir sağlanmasını hedeflenmiştir. Mükelleflere aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini 31.12.2021 tarihine kadar kanunda yazılı şart ve hükümler çerçevesinde -%2 oranında hesaplanan vergiyi yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar beyan edip ve üç eşit taksitte ödemek koşuluyla- yeniden değerleyebilme imkanı verilmiştir. Peşin ödemelerde Yİ-ÜFE tutarından %90 indirim,

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			trafik ve diğer idari para cezaları asıllarında %25 indirim içermektedir).
	12.03.2023	7440	Kamu Alacaklarına Yönelik Genel Kapsamlı Af [Ödeme Kolaylığı-Varlık Barışı] (Kanunda belirlenen sürelerde şartları haiz olarak ilgili idareye başvuruda bulunmak kaydıyla 31.12.2022 tarihinden önceki kesinleşmiş VUK kapsamına giren beyana dayanan vergiler ile bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme ve pişmanlık zamlarından (gelir veya kurumlar vergisine mahsuben 2022 yılında ödenmesi gereken geçici vergi hariç); bu tarih öncesi yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarından; kanunda sayılan ve diğer kanunlarca verilen idari para cezalarından; 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen adli ve idari para cezalarından, asli ve fer'i amme alacaklarından; 2022 yılı Aralık ayı ve önceki aylara ilişkin SGK tarafından sigortalılık statülerinden kaynaklanan, sigorta primi, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi, damga vergisi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı alacaklarından; ödenmemiş olanların Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla alacaklara bağlı faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacaklarının tahsilinden vazgeçilmiştir. 2018-2022 yılları arasında kalan dönemler için gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımı, gelir (Stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergilerinde vergi artırımı ve katma değer vergisinde vergi artırımı, kesinleşmemiş veya dava safhasında alacaklara, inceleme ve tarhiyat aşamasında bulunan vergilere, kesinleşmiş alacakların yeniden yapılandırılmasına ve işletme kayıtlarının geçmişe yönelik herhangi bir ceza uygulanmadan düzeltilmesine (%3 oranında hesaplanan vergiyi beyanname verme süresi içinde ödemek koşuluyla) yöneliktir. Matrah

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

			artırımında bulunulan yıl için daha sonra vergi incelemesi ve cezalı tarhiyat yapılmayacaktır. Kar payı ödemeleri ilk defa matrah artırımına kapsamına alınmıştır. Bakanlıkça tescil edilmiş olan spor kulüpleri ve spor anonim şirketleri tarafından sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilen ve vadesinde ödenen gelir vergisi, ödemeyi takip eden beş iş günü içinde ilgili vergi dairesi tarafından, ilgili işverence Türkiye’de kurulu bankalarda açılmış olan özel hesaplara iade edilmiştir.
--	--	--	---

Kaynak: TBMM Kanunlar ve Kararlar erişim ekranı ve Resmi Gazete verileri kullanılarak oluşturulmuştur. (https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_erisim.Giris, Erişim: 08.09.2025).

Tablo 1’de görüldüğü üzere Türkiye’de TBMM’nin kuruluşundan günümüze kadar 59 adet vergi vb. diğer kamu alacaklarına affına yönelik kanun çıkarılmıştır. Yapılan bu düzenlemeler bazen vergi başta olmak üzere kamu alacaklarının tamamına yönelik olurken bazen de sadece vergiye bağlı alacakları ve cezaları kapsamıştır. Bu düzenlemeler genel nitelikli ve kapsayıcı bir af düzenlemesi olabildiği gibi spor kulüpleri gibi seçilmiş bazı mükellef gruplarına da yönelebilmektedir. Yine düzenlemelerin bazılarında asıl kamu alacakları da af kapsamına alınmış olsa da büyük bölümünde asıl kamu alacaklarının tahsili korunmuş asla bağlı alacakların bir kısmının veya tamamının tahsilinden vazgeçilmiştir.

4. Vergi Aflarının Çıkarılma Nedenleri

Vergi aflarına yönelik düzenlemeler, bazen ülke içinden kaynaklanan bazen de dünya genelinde meydana gelen ve geneli etkileyen nedenlerle ortaya çıkmış ekonomik sorunların çözümüne yardımcı olabilmek, mükelleflerin ödevlerini kolaylaştırmak adına çıkarılmaktadır. Bununla birlikte bu düzenlemeler mali, idari, sosyal ve siyasi gerekçelerle çıkarılabilmektedir. Değişik gerekçelerle hazırlanmış bu düzenlemeler incelendiğinde özellikle son dönemlerde yapılan düzenlemelerin vergi tahsilatında görülen düşüşü durdurabilmek adına ekonomik nedenlerle yapıldığı başka bir ifadeyle ihtiyaç duyulan vergi gelirleri şiddetini baskılayabilmek ve daha yüksek tutarda gelir sağlama düşüncesinin ön

planda yer aldığı görülmektedir. Zira sıklıkla başvuru ve kronikleşen vergi affı düzenlemeleri mükelleflerin bu yöndeki beklentilerinin yükselmesine ve söz konusu düzenlemeleri bekleyen hatta düzenlemelerden nemalanan mükellef türünün ortaya çıkmasına neden olmuştur.

4.1. 4.1. Ekonomik ve Mali Nedenler

Ekonomik nedenler boyutları ve sonuçları itibariyle vergi aflarının en önemli nedenleri arasında yer almaktadır. Yüksek enflasyonun varlığı, dövizde yaşanan dalgalanma ve darboğaz, siyasi ve ekonomik istikrarsızlıklar ekonomiye ciddi zararlar verir. Bununla birlikte piyasada belge düzeninin yerleşmemiş olması veya belgeye dayalı ticaretten kaçınılması, beyan edilmeyen servetlerin beyan edilen servete nazaran büyüklüğü ve bu servetlerin yurt dışına transfer edilmiş olması veyahutta edilme ihtimali yapılan af düzenlemelerine zemin hazırlamaktadır. Zira devlet anlayışında meydana gelen değişim, yüklenen sorumlulukların çeşitliliği hizmet sunumunda ihtiyaç duyulan finansman ihtiyacının şiddetini günden güne artırmaktadır. Devletin artan gelir ihtiyacının yanında yaşanan ekonomik sorunlar ve yüksek enflasyon mükellefler açısından da çeşitli yükler getirmekte oluşan olumsuzlukların giderilme ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeyen veya şekli ödevleri yerine getirmekle birlikte vergiyi ödeyemeyen mükellefler üzerinde oluşan bu olumsuzlukların sonlandırılması veya azaltılması şarttır. Zira söz konusu olumsuz bu koşulların düzeltilmemesi gelirleri azalan mükelleflerin belki de ekonomik hayattan çekilmek zorunda kalmalarına neden olabilecektir. Bu durum bazı sorunların çözümünü kolaylaştırır da vergi tabanının daralmasına, kamu gelirlerinin azalması dolayısıyla da gelecekteki kaynak ihtiyacının artmasına neden olacaktır (Doğan & Besen, 2008:28). Buna karşılık kısa vadede kamu gelirlerinin artırılması her zaman mümkün olmayabilir. Vergi oranlarında bir artışın veya politik ve ekonomik şartlar nedeniyle bütçenin daraltılmasının mümkün olmadığı durumlarda vergi affına yönelik düzenlemeler daha cazip ve uygulanabilir hale gelebilir. Artırılması mümkün olan buna benzer diğer nedenlerin varlığı; devlet açısından tahsil edilemeyen bir alacak, mükellef açısından ise vergi borcuna ek bir yük olarak ortaya çıkan bazı borçların, af düzenlemeleri ile kısmen veya tamamen kaldırılmasını gerekli kılar. Böylece

borçları kısmen veya tamamen terkin edilen mükelleflere devletle olan ilişkilerinde görevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirme imkânı verilmiş olur. Ayrıca kayıt dışı ekonominin azaltılması, vergilendirilmeyen sermayenin ekonomiye kazandırılması kamu gelirlerinin artmasına, doğal olarak da tahsil edilen tutar kadar bütçede oluşacak açıkların azalmasına hizmet eder. Bu durum aynı zamanda olumsuz etkilenen vergilendirmede adalet ilkesinin yeniden tesisine katkı sağlar ve vatandaşların düzenli bir vergi ödeyicisi haline gelmelerini teşvik eder. Dolayısıyla yükü hafifletilenlerin gönüllü uyumu ile kamu hizmetlerinin maliyeti karşılandığı ölçüde artan gelir ihtiyacının şiddeti de hafifletilmiş olur. Yurt dışına kaçmış/kaçırılmış ekonomik değerlerin yurda geri getirilmesi amacıyla yapılan düzenlemeler, gerçekleşme oranında kayıtlı ekonomiyi genişleteceğinden toplum refahının artmasına katkı sağlar. Uzun süredir hazineye intikali ertelenmiş veya tahsilatta yaşanan aksamalar nedeniyle sürüncemede kalmış alacakların tahsil edilmesiyle birlikte idare ile ortaya çıkmış uyuşmazlıklar da çözüme kavuşmuş olacaktır.

4.2. Siyasi Nedenler

Affi çıkarıp çıkarmamak veya çıkarılacak affın kapsamını belirlemek tümüyle siyasal bir karardır ve siyasal güçlerin elindedir (Sayar, 1987:65). Tarihsel süreç içinde özellikle de milli savunma giderlerinin arttığı dönemlerde yaşanan bütçe açıklarını kapatabilmek için harcamaların kısılması ve vergi oranlarının artırılması yönündeki çözüm arayışları hükümetlerin yeniden seçilebilme şansını azaltmıştır. Dolayısıyla yönetimdeki politikacılar tarafından yeniden seçilebilmek adına vergi aflarına yönelik düzenlemeler alternatif politika aracı haline gelmiştir (Avşaroğlu & Şener, 2023:377). Seçmen iradesiyle göreve gelen politikacılar siyasi çıkar güdüsüyle hareket ederek aldıkları oyların karşılığını ödemek, gelecek seçim dönemlerinde yeni oyları garantileyebilmek ya da çıkar ve baskı gruplarının çabalarıyla vergi affına yönelik düzenlemeler yapabilmektedir (Edizdoğan & Gümüş, 2013:103). Af düzenlemeleri, bir tarafta seçmenleriyle arasındaki uzlaşmayı sağlamaya çalışan hükümetin diğer tarafta kendi faydasını en üst düzeye çıkarma gayretindeki seçmen gruplarının çabalarıyla sürekli gündemde kalmış, çoğu dönem siyasi partilerin vazgeçilmez propaganda aracı olmuştur. Türkiye’de çok partili

dönemin başladığı ve seçimlere çok partili sistemle gidildiği 1946 yılından itibaren vergi afları -kabul edilsin veya edilmesin- özellikle seçimden önce ya da hemen sonra gündeme gelen konular arasında yer almıştır (Savaşan, 2006:55).

Vergi idaresinin karşılaştığı ve zamanında çözilememiş sorunların arttığı, vergi yargısında oluşan ve içinden çıkılmaz bir hal alan iş yükünün büyüklüğü karşısında hükümetler vergi sisteminde reform yapılmasını planlayabilmekte ve bu dönemler itibarıyla vergi aflarına başvurabilmektedir. Nitekim kısa vadede yapılacak reform düzenlemeleri ile daha etkin ve başarılı bir vergi idaresi ihdas edilebilmesi; yapılan düzenlemelerin eksiklikleri gidermedeki başarısı kadar eski alışkanlıkların terkedilmesine de bağlıdır. Bu nedenle uzlaşılamayan ve kronikleşen sorunların tez zamanda çözüme kavuşturularak birikmiş iş yükünün azaltılması ve sorunlu dosyaların tasfiyesinin sağlanmasına katkı verilmesi gerekir. Böylece hem yükümlülere ihdas edilen yeni düzenlemelere gönüllü uyum sağlayabilme hem de idareye yaptığı reform niteliğindeki değişiklikleri başarıya ulaştırma imkânı verilmiş olur. Bir diğer yönüyle başarılı olunabildiği nokta kadar bürokraside; vergi idaresi ve yönetimine, siyasi olarak da hükümlere imajlarını ve kendilerine duyulan güveni tazeleme/koruma fırsatı sunulur. Zira geçmişte yaşanan ve çözilememiş sorunlar, çoğu zaman iktidarların değişmesine neden olmakta bu durum da yeni gelen hükümeti, bir bakıma eski hükümetin/hükümetlerin mali bakiyesi kabul edilen uzlaşılammış mali işlemlerini tasfiyeye zorlamaktadır. Bu amaçla vergi affına yönelik düzenlemeler hükümetlerin aynı zamanda bir seçmen olan mükellefler ile arasında bir uzlaş köprüsü olması maksadıyla politika aracı olarak kullanılabilir. TBMM'nin kurulduğundan bu yana genel ve mahalli idareler seçimleri ile yapılan af düzenlemeleri Tablo 2'de verilmiştir.

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

Tablo 2: Genel- Mahalli İdare Seçimleri ve Vergi Af Düzenlemeleri (1921-2024)

Yıllar	Genel Seçimler	Mahalli İdare Seçimleri	Vergi Affı Kanunları
1921			✓✓
1923	✓		
1924			✓
1927	✓		
1930		✓	
1931	✓		
1934		✓	✓✓
1935	✓		✓
1938		✓	
1939	✓		✓
1942		✓	
1943	✓		✓
1944			✓
1946	✓	✓	✓
1947			✓
1948			✓
1950	✓	✓	
1954	✓		
1955		✓	
1957	✓		
1960			✓
1961	✓		✓
1963		✓	✓✓✓✓
1965	✓		✓
1966			✓
1968		✓	
1969	✓		
1970			✓

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

1973	✓	✓	
1974			✓
1977	✓	✓	
1981			✓✓
1982			✓
1983	✓		✓
1984		✓	
1985			✓
1987	✓		✓
1988			✓✓
1989		✓	✓
1990			✓
1991	✓		
1992			✓
1994		✓	✓
1995	✓		
1996			✓
1998			✓
1999	✓	✓	
2001			✓
2002	✓		✓✓✓
2003			✓✓
2004		✓	✓
2005			✓
2006			✓
2007	✓		
2008			✓✓✓
2009		✓	✓
2011	✓		✓
2013			✓

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

2014		✓	✓
2015	✓✓		
2016			✓
2017			✓
2018	✓		✓
2019		✓	✓
2020			✓
2021			✓
2023	✓		✓
2024		✓	

✓Yapılan her bir düzenlemeyi ifade etmektedir.

Kaynak: <https://www.ysk.gov.tr/tr/milletvekili-genel-secim-arsivi/2644> ve <https://tr.wikipedia.org> adreslerindeki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 2 incelendiğinde T.B.M.M.'nin kuruluşundan günümüze kadar Türkiye'de 27 kez milletvekili seçimleri yapıldığı, yapılan af düzenlemelerinin 10'unun bu seçimler ile aynı yılda çıkarıldığı görülmektedir. Bununla birlikte mahalli idare seçimleri ile aynı yılda yapılan vergi affına yönelik düzenleme sayısı 9'dur. Tabloda da görüldüğü üzere vergi aflarına yönelik düzenlemelerin genellikle seçimlerle aynı yıllarda veya seçimlerin hemen öncesi/sonrasında yapıldığı görülmektedir. Tek partili dönemde (1923-1945) 6'sı genel 4'ü mahalli olmak üzere toplam 10 seçim yapılmış olmasına karşılık bu dönemde vergi affına yönelik düzenleme sayısı 9'dur. Özellikle 1924-1933 yılları arasında yapılan 2'si genel 1'i mahalli idare seçimi olmak üzere toplam 3 seçime rağmen vergi affına yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. 1946 yılında çok partili siyasal hayata geçilmiş olmakla birlikte yine 1949-1959 yılları arasında yapılan 3'ü genel 2'si yerel seçime toplam 5 seçime rağmen vergi affına yönelik hiç düzenleme yapılmamıştır. Bu iki dönem dışında siyasi istikrarsızlığın egemen olduğu 1971-1980 yılları arasında ise sadece Cumhuriyetin ilanının 50'inci yılı nedeniyle yapılan vergi cezalarının affına yönelik 1 adet af düzenlemesi dikkat çekmektedir. Buna karşılık 2001-2010 yılları arasında 2'si genel 2'si mahalli idare seçimi olmakla birlikte toplam 4 seçim yapılmış, yapılan 13 adet vergi affı düzenlemesi ile bu dönem Cumhuriyetin ilanından bu yana en yoğun af düzenlemesinin yapıldığı on yıllık dönem olmuştur. Nitekim 2000 yılından günümüze yapılan 7'si genel 5'i de mahalli idareler seçimi olmak

üzere toplam 12 seçime karşın yapılan 23 adet vergi affı düzenlemesi, yapılan seçimler ile bu düzenlemelerin sıklığını alışkanlık haline getirmiştir.

Günümüze kadar çıkarılan diğer af düzenlemeleri değerlendirildiğinde genel seçimler öncesi veya sonrasında mutlaka af düzenlemelerine yer verilmesine rağmen 1949-1960 yılları arasında bu yönde bir kanun çıkarılmamıştır. Bununla birlikte mahalli idare seçimlerinin yapıldığı 1963 yılında gerek gerçek kişilere gerekse de spor kulüpleri ve tüzel kişilere yönelik vergi aslı ve cezaları bakımından dört farklı Kanun ile af düzenlemesi yapılmıştır. Vergi affına yönelik düzenlemeler; 1960-1970’li yıllarda genel af kanunlarıyla çıkarılmış olmalarına rağmen 1980 yılından itibaren gerekçeleri ve amaçları açısından özel olarak çıkarılan kanunlar ile yürürlüğe konulmuştur (Aydemir & Bahçe, 2021:35).

4.3. Sosyal ve İdari Nedenler

Vergi idaresi ve yargısının verimli ve etkin çalışması, kanunların istikrarlı olması ve günün ihtiyaçlarını karşılaması, vergi ahlakı, vergi bilinci, cezaların caydırıcılığı ve kişinin sahip olduğu ekonomik koşullar vergilerin zamanında ve tam olarak ödenmesi bakımından önemlidir. Bununla birlikte mevzuattaki değişiklikler, düzenlemelerin yeterince açık olmaması nedeniyle yaşanan yorum farklılıkları, zamanla artan iş yükü ve denetim elemanı sayısındaki yetersizlikler gibi nedenler vergi idaresi ile mükellef arasında var olan ihtilafların artmasına ve uyuşmazlıkların yargı aşamasına taşınmasına neden olmaktadır. Özellikle enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde yapılacak ödemelerin alternatif getirisi, yargı sürecinin uzunluğu ve davanın mükellef lehine sonuçlanma olasılığının yüksekliği verginin ve buna bağlı alacakların tahsilini geciktirmektedir. Bu durum zaten yoğun olarak çalışan vergi idaresi ve yargısını görev yapamaz hale getirmektedir (Keleş, 2002:77).

Vergi yükümlülüklerinin zamanında ve tam olarak yerine getirilmemesi veyahutta vergilendirmeye konu olan işlemlerin idarece tespit edilememesi, kayıt dışında tutulması bir diğer yönüyle yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getirenler açısından eşitsizliğe de neden olmaktadır. Yine mevcut vergi sisteminde köklü reformların planlandığı dönemlerde yapılacak düzenlemelerin kısa sürede başarılı olabilmesi, mükellef alışkanlıklarının değiştirilebilmesi, adaletsizliklerin kısa sürede giderilmesi adına iş yükünün hafifletilmesini hatta bazı hallerde eski dosyaların tasfiyesini

gerektirebilmektedir. Bu nedenlerin varlığı ve sürekliliği idarenin vergi affına yönelik düzenleme yapmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Mükelleflerin yeni düzenlemelere uyum sağlayabilmesi ve kusurlu hareketlerinden vazgeçerek vergi gelirlerine gönüllü katkılarını artırabilmesi reform hareketlerinin bazen vergi aflarıyla desteklenmelerini bir zorunluluk haline getirebilmektedir (Dönmez, 1990:15). Yine vergi sisteminin eksiklikleri ve uygulamadaki sıkıntıların azaltılması bakımından, vergi idaresinin etkinliği sorununun çözümüne yönelik olarak azalan mükellef uyumunu ve düşen vergi gelirlerini artırmak ve biriken adli ve idari dosyaları temizlemek için af düzenlemeleri bir can simidi olarak görülebilmektedir⁷ (Savaşan, 2006:52).

5. Vergi Afları ile İlgili Görüşler

Belirlenen bazı özel amaçların gerçekleştirilmesi için kullanılan vergi affına yönelik düzenlemeler ile ilgili olarak literatürde pek çok görüşün yer aldığı söylenebilir. Bu görüşlerin bazıları hızlı bir gelir sağlama aracı olması, tahsili zora düşen alacaklar için tahsil imkânı oluşturması, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alabilme fırsatı sunması vb. gibi nedenlerle bu düzenlemelere olumlu bakarken; diğer taraftan bazı görüşler de vergi adaleti ve eşitliği bozması, vergiye gönüllü uyumu azaltması, devlete olan güveni zedelemesi vb. gibi nedenlerle karşı çıkmaktadır. Vergi aflara yönelik olumlu ve olumsuz eleştiriler özet olarak Tablo 3’ de verilmiştir.

⁷ Örneğin, 2431 ve 2571 sayılı Kanunların ardından yargı organlarından yaklaşık 89.840, takdir komisyonlarından da yaklaşık 935.174 dosya çekilmiştir (Dönmez, 1990:302).

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

Tablo 3: Vergi Aflarına İlişkin Görüşler

Vergi Aflarına Yönelik Olumlu Eleştiriler	Vergi Aflarına İlişkin Olumsuz Eleştiriler
Kabul görmesi ve katılım sağlandığı oranda kayıt dışılığı azaltacağından vergi tahsilatını daha kolay ve hızlı hale getirir, finansman açığını kapatır. Bu ölçüde borçlanma maliyetini düşürür.	Vergi adaleti ve eşitlik başta olmak üzere temel vergilendirme ilkelerini zedeler. Rekabet eşitsizliğine neden olur ve vergiye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirenlerin cezalandırıldığı algısı oluşturur.
Vergi idaresinin ve yargısının iş yükünü hafifleteceğinden dolayı olarak da olsa kamu giderlerini azaltarak yönetim maliyetlerinde düşüş sağlar.	Gelecekteki af beklentilerini artıracığından dürüst mükelleflerin de vergi kanunlarına itaatinin azalmasına ve daha az vergi ödemesine neden olur.
Vergi kaybına neden olanlar için temiz bir sayfa açılması imkanı sunduğundan mükellefler ile vergi idaresi arasında işbirliğinin yeniden oluşmasına katkı yapar.	Vergi suçlarını işleyenlerin cezalarının affedilmesi, suç işleme potansiyeli olanlar açısından bir teşvik unsuru olarak algılanabilir ve suçlar tasarlanarak işlenebilir.
Bir defaya mahsus olarak çıkarılması, aftan sonra katı cezai yaptırımlarla donatılmış vergi reformlarının bir parçası olması halinde güçlü bir vergi idaresinin tesisinde fayda sağlar.	Tekrar eden af düzenlemeleri hükümetlerin vergi tahsilatı konusundaki zayıflığı, otorite boşluğu olarak algılanabilir. Adalet anlayışını zedeler ve devlete olan güveni azaltır.
Siyasi, ekonomik ve mali kriz dönemlerinden sonra oluşan olumsuzlukları azaltabildiği ölçüde ekonomik hayattan çekilecek mükelleflere faaliyetine devam etme imkanı verir.	Af düzenlemelerinden önce mükelleflere vergi borçlarının ödenmesi bakımından vade uzatımı, daha kolay şartlarla tecil uygulaması imkanı verilebilirse bu gelirler normal yolla toplanabilir.
Vergi denetim ve incelemesinin yetersizliği nedeniyle ortaya çıkan olumsuzlukların giderilmesine yardımcı olur.	Vergi denetiminin etkinliğinin azalmasına yol açtığından suçların artmasına hatta meşrulaşmasına fırsat verir.

Kaynak: (Kargı & Yüksel, 2010: 31-34); (Yurdadoğ & Coşkun, 2017:138); (Keskin & Mastar Özcan, 2021:142).

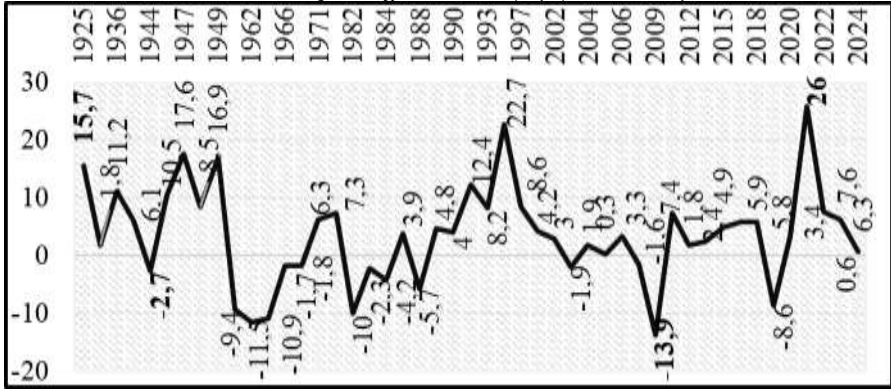
Tablo 4'te yer verilen görüşler değerlendirildiğinde vergi aflarına yönelik düzenlemelerin tek başlarına doğrudan doğruya tamamen iyi ya da kötü olarak değerlendirilmesinin çoğunlukla mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. İzlenen politikaların, ekonomik ve siyasi konjonktürün, toplumun siyasal, sosyal ve psikolojik yapısının bu düzenlemelerin başarısında önemli rol üstlendiği ve birlikte değerlendirilmesi gerektiği görülmektedir. Bununla birlikte süreklilik arz eden düzenlemelerin de gerek vergi idaresini gerekse

de hükümeti zayıflatacağı, yaptırım gücünün yıpranmasına neden olacağından vergiye gönüllü uyumu azaltacağı da aşikardır.

6. Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi

Kuruluşundan günümüze kadar vergiye yönelik pek çok af kanunu çıkaran TBMM, önceleri yürürlükten kaldırılan vergi ve vergi aslına ilişkin af düzenlemelerine yer verirken zaman içinde bu düzenlemelerde vergi aslına bağlı alacak ve vergi cezaları ile Sosyal Güvenlik Kurumu kapsamındaki alacak asılları ve bunlara bağlı diğer alacaklara yönelmiştir. Türkiye’de hükümetlerce vergi barışı, mali barış, varlık barışı, ödeme kolaylığı, tahsilatın hızlandırılması, alacakların yeniden yapılandırılması, mali milat gibi çeşitli adlar altında hazırlanan vergi aflarına yönelik düzenlemeleri çıkartma geleneği devam etmektedir. Bununla birlikte yapılan düzenlemelerin kapsamının vergilerle sınırlı kalmayıp sigorta prim alacakları, öğrenim kredisi alacakları, elektrik, su ve atık su bedeli alacakları gibi alacakları da af kapsamına dahil ettiği görülmektedir. (Şenyüz, 2014:91). Hatta bazı düzenlemeler ile matrah artırımını yapılması karşılığında mükelleflerin vergi incelemesi dışında kalması, kayıt dışı stoklarını vergisiz veya çok düşük vergiler ile sermayelerine ilave edebilmelerine imkan tanınmıştır. Geçmişten günümüze vergi afları sonrasında bütçe kanunu ile hedeflenen ve gerçekleşen genel bütçe gelirlerine ilişkin veriler Şekil 1’de verilmiştir.

Şekil 1: Vergi Afları Sonrasında Bütçe Kanunu ile Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (%) (1925-2024)

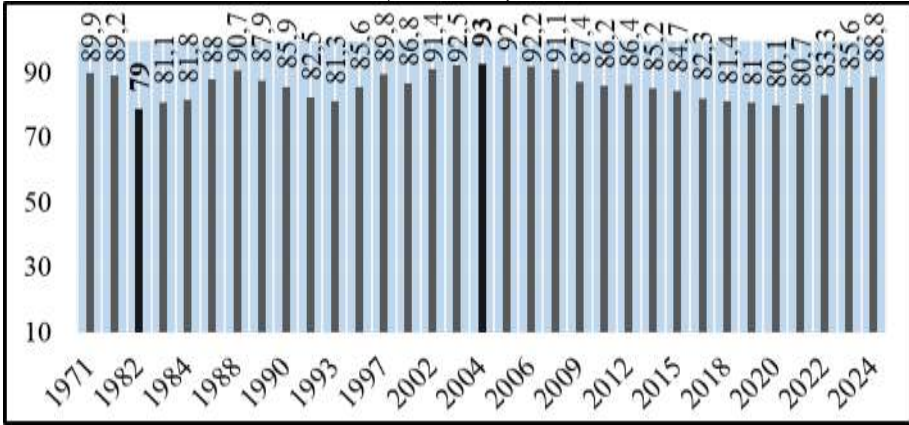


Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinde yer alan hedeflenen ve gerçekleşen bütçe vergi gelirleri istatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_9.xls.htm, Erişim: 08.10.2025).

Şekil 1 incelendiğinde; TBMM'nin açıldığı yıldan II. Dünya Savaşına kadar, bütçe kanunu ile hedeflenen vergi gelirleri tutarının üzerinde vergi tahsilatının gerçekleştiği, savaş yıllarında hedefler tutturulmаса da kısa sürede yeniden hedeflenenin üzerinde vergi tahsilatının gerçekleştiği anlaşılmaktadır. 1948 yılından itibaren ise hedeflenen bütçe gelirlerinde sürekli ve kademeli olarak artan bir düşüş yaşanmış 1971 yılından itibaren yeniden hedeflenen vergi tahsilatlarına ulaşılmıştır. 1975 yılından itibaren yeniden başlayan düşüş 1982 yılında vergi gelirleri tahsilatının %10'luk bir sapma ile gerçekleşmesine neden olmuştur. 1982-1988 yılları arasında yaşanan dalgalanmalara karşın 1988 yılından 2003 yılına kadar gerçekleşen bütçe vergi gelirleri bütçe kanunu ile hedeflenen bütçe gelirleri tahsilatının üzerinde seyretmiştir. Hedeflenen ile gerçekleşen bütçe gelirlerinin birbirine en yakın olduğu 2004-2007 yıllarından sonra -yaşanan global krizlerin etkisiyle- 2009 yılında hedeflenen vergi gelirlerindeki sapma süreçteki en yüksek noktaya ulaşmış ve vergi gelirleri tahsilatında hedeflenene oranla %13,9'luk bir azalma yaşanarak hedeflenenin çok uzağında kalınmasına neden olmuştur. Bu düşüşten sonra yapılan geniş kapsamlı vergi affı düzenlemelerinin de katkısıyla 2018 yılına kadar hedeflerde bir düşüş yaşanmamış, 2021 yılında ise hedeflenen bütçe gelirlerinin %26 fazlasıyla genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı gerçekleşerek süreçteki en yüksek noktaya ulaşılmıştır.

Yaklaşık her iki yılda ve seçimlerin öncesinde/sonrasında vergi aflarına yönelik düzenlemeler yapılmış olsa da bunların genel bütçe vergi gelirleri tahsilatına aynı oranda yansımadağı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte 1970 yılı sonrası yıllar itibariyle genel bütçe vergi gelirleri toplam tahakkuk/tahsilat oranları incelendiğinde genel olarak 2007-2020 yılları arasında düşüş gösterdiği 2021 yılından itibaren eski düzeyde olmasa da yükseldiği görülmektedir. Söz konusu döneme ilişkin genel bütçe vergi gelirleri toplam tahakkuk/tahsilat oranları Şekil 2’de verilmiştir.

Şekil 2: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Toplam Tahakkuk/Tahsilat Oranları (%) (1971-2024)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinde yer alan genel bütçe vergi gelirleri tahsilat oranları tahakkuk/tahsilat oranlarına ilişkin istatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

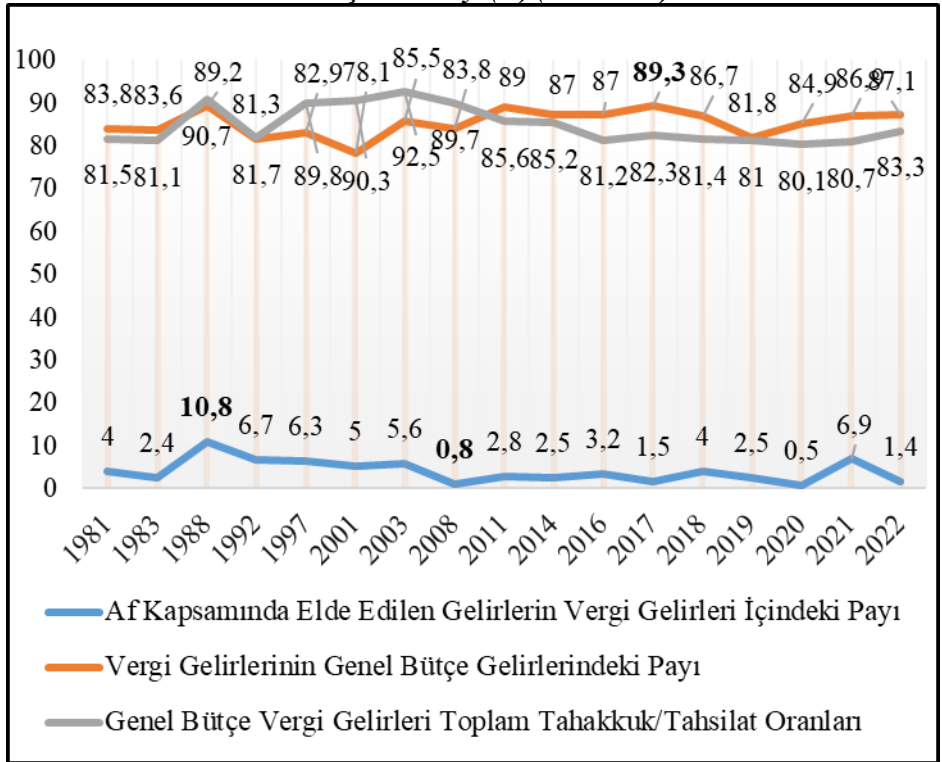
(https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm, Erişim:11.10.2025).

Şekil 2 incelendiğinde; vergi aflarından sonra tahakkuk eden genel bütçe gelirlerinin tahsilatının istenen düzeyde artış sağlamadığı ve bazı yıllarda diğer ekonomik nedenlerle hedeflenen olağan tutarın da altında kaldığı görülmektedir. 1970-1983 yılları arasında genel ve mahalli idareler seçimi olarak yapılan 5 seçim ve 6 adet vergi affına yönelik düzenlemeye rağmen 1982 yılı itibariyle toplanan vergi gelirleri incelenen dönem itibariyle en düşük düzeyde %79 olarak gerçekleşmiştir. Günün ekonomik koşullarının yanında yakın dönemde ülkede yaşanan diğer olumsuzlukların da bunda payı büyüktür. 1970-2000 yılları arasında en yüksek tahakkuk/tahsilat oranı %90,7 ile 1988 yılında gerçekleşmiştir. 1983 yılı itibariyle artmaya başlayan oran 1988 yılı itibariyle zirve yapmıştır. Şekil 3’de de görüldüğü üzere vergi afları kapsamında elde edilen gelirler genel bütçe gelirleri içinde bu dönemde

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

en yüksek paya ulaşmıştır. Bununla birlikte 2004 yılında vergi gelirlerinin toplam tahakkuk/tahsilat oranı %93 olarak incelenen dönem itibariyle en yüksek oranda gerçekleşmiştir. Ancak 2004 yılından itibaren yapılan 6'sı genel 4'ü mahalli idareler seçimi olmak üzere 10 seçim ve 16 adet vergi affına yönelik düzenlemeye rağmen vergi gelirlerinin tahakkuk/tahsilat oranları düşmeye devam etmiştir. 2014 yılından sonra gerçekleşen tahsilat oranları ortalaması (83,3), incelenen dönemin ortalamasının (%86,2) dahi altında kalmıştır. Vergi aflarına yönelik düzenlemeler neticesinde yapılan tahsilatların, vergi gelirleri içindeki payı ve tahakkuk/tahsil oranları üzerindeki değişim Şekil 3'te verilmiştir.

Şekil 3: Vergi Afları Kapsamında Elde Edilen Gelirlerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (1981-2022)



Kaynak: 1980-2022 Yılları arasında yapılan af düzenlemelerinden elde edilen veriler eşliğinde Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinde yer alan istatistiklerden yararlanılarak oluşturulmuştur (Güler, 2020:265), (Akçay, 2023:653).

Şekil 3'te yer alan veriler incelendiğinde söz konusu yıllar itibariyle vergi afları kapsamında elde edilen gelirlerin vergi gelirleri içindeki payının ortalama %3,93'ünü olduğu, 1988 yılında ise vergi gelirlerinin %10,8'ini oluşturduğu görülmektedir. Bununla birlikte 2008 yılında af kapsamında elde edilen gelirlerin vergi gelirlerinde beklenen artışı sağlamadığı ve genel bütçe vergi gelirleri içinde %0,8 oranında bir paya sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Türkiye, 1980 sonrası yapılan vergi affına yönelik düzenlemelerin bir kısmından kısa zamanda yüksek gelirler elde etmesine rağmen 2003 yılından sonra hedeflenen gelir tutarlarına ulaşamamıştır (Güler, 2020:270). Bununla birlikte genel bütçe vergi gelirleri tahakkuk/tahsil oranlarında da ciddi düşüşler yaşanmıştır. 2004 yılında %93 ile 2000-2023 yılları arası en yüksek tahakkuk/tahsil oranı yakalanmış olmasına rağmen 2008 yılından itibaren bu oran düşmeye başlamıştır. 2020 yılında bu oran %80,1'e kadar gerilemişken 2021 yılı itibariyle yükselmeye başlamış her ne kadar 2023 yılında %85,6 düzeyine ulaşmış olsa da söz konusu dönem ortalamasını %86,7'yi yakalayamamıştır. Hiç şüphe yok ki dünyada yaşanan ekonomik krizlerin ve pandeminin vergi tahsilat oranlarının düşmesinde payı büyüktür. Ancak söz konusu yıllar itibariyle çıkarılan 23 af düzenlemesinin payının da ihmal edilmemesi gerekir. Sıklıkla tekrar edilen, bu son denilmesine rağmen kısa süre içinde yinelenen af düzenlemeleri bu yöndeki mükellefler üzerindeki beklentiyi yüksek tuttuğu için tahsilatlarda öngörülen/hedeflenen tutarlar gerçekleşmemektedir. Görüldüğü üzere hükümetlerce uygulanan vergi aflarından beklenen getiriler sağlanamamıştır. Hatta vergi affının uygulandığı kimi yıllarda vergi gelirlerinde düşüş yaşanmıştır (Öz & Buyrukoğlu, 2011:97).

7. Vergi Aflarının Vergi Uyuşmazlıklarına Etkisi

Genel tanımlama ile uyuşmazlık, karşılıklı bir konu üzerinde farklı görüşlere sahip olunması nedeniyle düşülen anlaşmazlığı ifade etmektedir (Yardımcıoğlu & Kütükçü, 2014:3). Herhangi bir konu üzerinde, tarafların sahip oldukları farklı düşünce ve görüşler sebebiyle ortaya çıkan anlaşmazlıklar olarak da ifade edilebilir (Çavdar, 2024:97). Başka bir ifadeyle karşılıklı iki tarafın bir konu üzerinde aynı fikirde olmamaları ve ortak bir nokta bulamamaları sonucunda yaşadıkları fikir ayrılıklarıdır (Sarılı, 2018:263). Vergilendirme sürecinde de kamu gücüne dayalı olarak

tek taraflı işlemler gerçekleştiren vergi idaresi ile mükellef arasında çeşitli nedenlerle anlaşmazlıklar yaşanabilir. Vergi alacaklısı durumundaki devlet ile vergi borçlusu durumundaki mükellef arasında vergi kanunlarının yanlış yorumlanması, hata, yanlış ve buna benzer işlemler neticesiyle ortaya çıkan anlaşmazlıklar vergi uyuşmazlığı olarak adlandırılır (Tosuner & Arıkan, 2014:2).

Vergi kanunlarının sayısal çokluğu ve günün ekonomik koşullarına ayak uydurabilmek adına sıklıkla değiştirilmesi, mükelleflerin daha az vergi ödeme veya hiç ödememe eğiliminde olmaları, inceleme neticesinde ortaya çıkarılan matrah farkları, vergi miktarına yönelik yapılan hatalar, tarh, tebliğ ve tahsil aşamalarında mükellef veya vergi sorumlusunun iddiaları vb. gibi nedenlerle vergi uyuşmazlıkları yaşanabilmektedir. Bu uyuşmazlıklar dava aşamasına gitmeden vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşarak çözülebileceği gibi yargı aşamasında da çözüm yolu aranabilir. İdari aşamada çözüm yolları vergi hatalarını düzeltme, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma ve cezalarda indirimdir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesi gereğince idarenin işlemleri yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygun olmak zorundadır. Aksi halde menfaatleri ihlal edilenler tarafından dava konusu yapılabilirler. Vergilendirme işlemleri de vergi idaresi tarafından tek taraflı bir işlem olarak re'sen gerçekleştirildiğinden hukuka uygunluğu bakımından iptal davasına konu yapılabilirler. Bu durumda yaşanan anlaşmazlık yargı merciinin kararıyla kesin olarak sona erer (Oktar, 2018:418).

2015 yılından sonra genel ve mahalli idareler seçimleri olmak üzere altı seçim yapılmış buna karşılık her yıl vergi affına yönelik bir düzenleme hazırlanarak yürürlüğe konulmuştur. İlgili dönem itibarıyla vergi mahkemelerinde açılan ve görülen davalara veriler ilişkin Tablo 4' de verilmiştir.

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

Tablo 4: Vergi Mahkemelerinde Görülen Dosya Sayıları

Dosya Türü	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Gelen	150.676	152.575	143.149	147.491	140.950	173.529	192.426	176.972	139.329	124.985
Geçen yıldan devir	46.533	42.434	42.055	49.020	31.449	39.540	55.719	55.878	50.848	31.004
Bozularak gelen	5.474	5.727	5.341	7.478	7.690	5.922	6.035	3.825	2.454	1.583
Yıl içinde açılan	98.669	104.414	95.753	90.993	101.811	128.067	130.672	117.269	86.027	92.398
Karara bağlanan	108.242	110.520	94.129	116.042	101.410	117.810	136.548	126.124	108.325	87.086
Gelecek yıla devir	42.434	42.055	49.020	31.449	39.540	55.719	55.878	50.848	31.004	37.899

Kaynak: <https://adlisicil.adalet.gov.tr/#> adresinde yer alan istatistiklerden derlenerek oluşturulmuştur (Erişim:11.11.2025).

Tablo 4'te yer alan veriler incelendiğinde vergi mahkemelerinde 2015 yılında görülen toplam dava sayısının 150.676 iken 2024 yılına gelindiğinde bu sayının yaklaşık %17 civarında azaldığı, buna karşın usul veya esas yönünden üst mahkemelerce istinaf veya temyiz incelemesi sonucu bozularak yeniden görülmek üzere vergi mahkemelerine iade edilen dosya sayısında 2019 yılı sonuna kadar kademeli olarak artışların yaşandığı bu tarihten sonra düşmeye başladığı görülmektedir. Bununla birlikte aynı süreç içinde yeni açılan dava sayıları irdelendiğinde; 2015 yılına nazaran 2021 yılında açılan dava sayısının yaklaşık %24,5 oranında artmasına karşın takip eden yıllarda önemli bir azalma gerçekleşmiştir. Yine 2023 yılından 2024 yılına geçildiğinde açılan dava sayısında %7,4 oranında bir artış ve karara bağlanan dosya sayısında ise %19,6 oranında azalma dikkat çekmektedir. 2016-2021 yılları arasında düzenli olarak her yıl vergi affına yönelik düzenlemeler yapılmış olmasına karşın dönemi takip eden üç yıldan sonra açılan dava sayılarında önemli artışlar yaşanmıştır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde yapılan düzenlemelerin vergi yargısının yükünü geçici olarak azalttığı, yaşanan uyuşmazlıklardaki artışların belirli bir süre sonra yeniden görülmeye başlandığını söylemek mümkündür.

Vergi mahkemelerinde açılan davaların bir kısmı doğrudan doğruya vergi affına yönelik düzenlemeler ile ilişkilendirilebilmektedir. Ancak geçmişe yönelik Adalet Bakanlığı tarafından yapılan istatistiki düzeltmeler ve istatistik başlıklarındaki değişim düzenli ve tutarlı bir veri elde edilmesini güçleştirse de doğrudan af veya yapılandırma kanunlarıyla ilgili uyuşmazlıklar ile vergi barışı çerçevesindeki düzenlemeler ile

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

ilişkilendirilebilen ve karara bağlanan bu davaların sayısı Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5: Vergi Affına Yönelik Kanunlarla Doğrudan İlişkili Davalara Yönelik Vergi Mahkemesi Kararları

Karar Türü	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2022	2023	2024
Birleştirme	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Red	61	10	41	94	23	13	16	47	48	138
İptal	17	5	17	39	8	12	24	48	31	155
Kısmen iptal-kısmen red	5	1	-	4	1	-	3	5	-	5
İlk inceleme üzerine dilekçe ve davanın reddi merciiine tevdi	4	5	29	16	9	-	4	7	11	11
Mercii tayini-bağlantı	1	-	-	1	2	-	1	1	1	6
Kabul, feragat vb. nedenlerle karar verilmesine yer olmadığı	2	-	7	4	1	-	3	-	-	-
Davanın açılmamış sayılmasına	1	-	-	1	-	-	-	-	-	-
Re'sen inceleme üzerine verilen kesin kararlar	2	2	8	4	6	4	3	-	-	-
Diğer	-	-	4	2	4	-	-	4	4	-
Toplam	93	23	106	165	54	29	54	112	95	325

Kaynak: <https://adlisicil.adalet.gov.tr/#> adresinde yer alan istatistiklerden derlenerek oluşturulmuştur (Erişim: 11.11.2025).

Tablo 5'te görüldüğü üzere doğrudan af veya yapılandırma kanunlarıyla ilişkilendirilen uyuşmazlıklara karşı açılan dava sayısında -veri elde edilebilen yıllar itibarıyla- %249 oranında artış gerçekleşmiştir. Açılmış bir davanın, dava koşullarının bulunmaması veya esasa girildikten sonra yerinde görülmemesi nedeniyle kabul edilmemesi veya mahkeme tarafından dava şartlarının noksanlığının tespit edilmesi halinde verilecek ve mükellefin iddialarının reddedilerek vergi idaresinin haklı bulunduğu anlamına gelen red kararlarında da aynı dönemde önemli bir artış olmasına rağmen doğrudan düzenlemeler ile ilişkilendirilen dava sayısında ve iptal kararlarında yaşanan menfi yöndeki değişim dikkat çekmektedir.

8. Sonuç

Vergi aflarının kısa vadede istenen düzeyde olmasa bile vergi gelirlerini artırdığı, uzlaşılan ve çözüme kavuşturulan sorunları azalttığı ve ekonomiyi kısa süreli de olsa nefes aldıracağı yadsınamaz bir gerçektir. Bununla birlikte -2008 ve 2020 yıllarında olduğu gibi- dünya genelinde yaşanan ekonomik sorunların varlığı ve geneli etkisi altına alan Covid 19 salgını her ekonomi gibi Türkiye ekonomisini önemli ölçüde etkilemiştir. Vergi gelirlerinin

tahsilatında yaşanan düşüşe çıkarılan af düzenlemeleri de istenen maddi katkıyı sağlayamamıştır. Nitekim 2008 yılı itibariyle af nedeniyle elde edilen gelirlerin genel bütçe vergi gelirlerine oranı-neredeyse yok denecek kadar az-%0,8 oranında gerçekleşmiştir. Bu etki takip eden yıla da yansımış ve bütçe ile hedeflenen vergi gelirlerinin %13,9 oranında gerisinde kalmıştır. Sürekli yinelenen af düzenlemeleri, günün ekonomik koşullarının da etkisiyle afların getirisinin beklentilerin altında kalmasına neden olmaktadır. Bu durum aynı zamanda yeni af beklentilerinin artmasına doğal olarak da yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefler üzerinde negatif bir etki oluşturmaktadır. 2015-2023 yılları arasında genel bütçe vergi gelirlerinin tahakkuk/tahsilat oranları incelendiğinde yapılan tüm vergi affı, vergi barışı vergi yapılandırması düzenlemelerinin kısa süreli çözümden öteye gidemediği ve istenen düzeyde gelir artışı ve uzlaşayı sağlamadığı açıktır. Görünen o ki mükellefler ve politikacılar af beklentisini olağanlaştırmışlar ve geleneksel hale getirmişlerdir. Ancak giderek artan kamu harcamaları, ihtiyaç duyulan finansman kaynaklarının ertelenmesine izin vermemektedir. Zira her borcun bir vadesi, her anaparanın da faizi vardır. Bununla birlikte hükümetlerce dahi öngörülemeyen ve önlenmeyen siyasi ve ekonomik krizlerin devletiyle barışık, ödevlerini zamanında yerine getirmeye çalışan mükellefler üzerinde oluşturduğu haksız ve desteklenmezse kaldırılamayacak yükün, kamu vicdanını yaralamadan hafifletilmesi gerekir. Nitekim mükellefin işine devam edebilmesi yanında çalıştırmaya devam edeceği hizmet erbabları gibi devletin gelirlerinin devam etmesi anlamına gelmektedir. Yapılacak düzenlemelerde affetmek yerine tecil müessesesi tercih edilmeli bu yapılırken de özellikle vergi indiriminde olduğu gibi mükellefin son beş yıllık dönemdeki sicili dikkate alınmalıdır. Zira. Devletin de yeterince yerine getiremediği, yetersiz kaldığı hususlar olabildiği gibi mükellefin de öngöremediği, önleyemediği nedenlerden dolayı hata yapması ve ikinci bir ihtimali hak etmesi söz konusu olabilir. Ancak yapılacak düzenlemelerin genele yayılması yükümlülüklerini yerine getirmek isteyen ile vergiye karşı kayıtsız davrananın aynı kefeye konmasına neden olmaktadır. Yapılacak düzenlemelerden herkes yararlanmamalıdır. Buna ilaveten mükellefin ticari hayatı boyunca af beklentisiyle Hazineye intikal etmesi gereken paradan nemalanmasının önüne geçilmelidir. Sicili temiz ve şartları haiz mükelleflerin borçları öncelikle tecil kapsamında değerlendirilmelidir. Şartlar ne olursa olsun vergi aslına ilişkin herhangi bir

af düzenlemesi yapılmamalı ancak olağanüstü şartların varlığı halinde genele yaygın, vergi aslına bağlı alacak ve cezalara yönelik düzenlemelere yer verilmelidir.

Vergi idaresi gerekli teknolojik alt yapısıyla bürolarda değil aktif olarak ekonominin döndüğü her yerde kendini hissettirmelidir. Bununla birlikte devlet, tüm sektörler için emekli olmadan ayrılanlardan sporcularda olduğu gibi yetiştirme bedeli talep etmelidir. Nitekim özel sektörün başarılı aktörlerinin büyük bir bölümü devlet tarafından yetiştirilip maddi kaygılarla elinde tutamadığı değerlerden oluşmaktadır.

Vergi idaresindeki avukatlara her vergi davası için mutlaka takip ve izah şartı getirilmelidir. Kaybedilen davalar mutlaka oluşturulacak üst kurulda tartışma konusu yapılmalı idarenin hukuki eksikliklerinin yinelenmemesi konusunda çalışanlar düzenli olarak bilgilendirilmelidir. Vergi idaresindeki personel sürekli olarak eğitime tabi tutulmalı eşit işten eşit ücret alanların hayat boyu tek tip görev tanımı içinde kalmasının önüne geçilmelidir. Vergi dairesinin her çalışanı tüm servislerde görev yapabilecek yetenek ve azimde olmalıdır.

Vergi yargısı açısından da dava görülme sürelerinin mutlaka kısaltılması, temyiz yolunun kurulacak arabuluculuk veya savcılık kanalıyla sınırlandırılması gerekir. Bütün bunların yanında özellikle de gençler üzerinde vergi bilinci ve vergi ahlakını geliştirilmeli, bu yönde gerekli tedbirler alınmalı, yapılan çalışmalar teşvik edilmelidir.

Kaynaklar

- Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü. (n.d.). *Adli sicil hizmetleri*. <https://adlisicil.adalet.gov.tr/#> (Retrieved November 11, 2025)
- Akçay, F. (2023). Türkiye’de vergi afları ile vergi gelirleri ilişkisi: Kırık camlar kuramı için ampirik kanıtlar. *Fiscaoeconomia*, 7(Cumhuriyetin 100. Yılında Türkiye Ekonomisi Özel Sayısı), 641–670. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/fsecon/issue/80584/1338322>
- Arıkan, Z., & Yurtsever, H. (2004). Türkiye’de mali affın nedenleri, etkileri ve sonuçları-I. *Yaklaşım Dergisi*, (136), 59–64.

- Avşaroğlu, G., & Şener, İ. (2023). Değişen kurumsal mantık çerçevesinde vergi afları ile ilgili popülist söylemlerin 100 yıllık süreçte incelenmesi: 1923–2023. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (Özel Sayı), 375–408.
- Aydemir, E., & Bahçe, A. (2021). Türkiye’de vergi afları ve mükellef üzerine etkisi: Eskişehir iline ilişkin bir çalışma. *Ekonomi Politik Araştırmalar Dergisi*, 1(3), 30–50. https://ekonomipolitik.net/index.jsp?mod=sayi_detay&sayi_id=1660
- CB. (2020). *İstiklal Harbi döneminde Resmî Gazete’de yayımlanamayan 205 kanun 14 Temmuz 1337 (1921) – 16 Nisan 1339 (1923)* (1. bs.). Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanlığı Hukuk ve Mevzuat Genel Müdürlüğü.
- Çavdar, F. (2024). Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde spesifik bir inceleme: Edirne Vergi Mahkemesi. *Politik Ekonomik Kuram*, 8(1), 96–108.
- Doğan, Z., & Besen, R. (2008). Vergi aflarının nedenleri ve mükellefler üzerindeki etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1), 23–39. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muvu/issue/46811/587468>
- Dönmez, R. (1990). *Teoride ve uygulamada vergi afları* (Doktora tezi, Anadolu Üniversitesi). Anadolu Üniversitesi Açık Arşiv. <https://earsiv.anadolu.edu.tr/xmlui/handle/11421/9727>
- Edizdoğan, N., & Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve Türkiye’de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, (164), 99–119.
- Güler, H. (2020). Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin olay analiziyle ölçülmesi. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 19(1), 256–273.
- Kargı, V., & Yüksel, C. (2010). Türkiye’de vergi aflarının vergi adaleti ve mükellefler üzerine etkileri. In *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* (54. Seri, pp. 23–44). İstanbul Üniversitesi Yayın No: 5090.
- Keleş, Y. (2002). Yine mi af? Mükellefler ne zaman vergi öderler? *Vergi Dünyası*, 76–83.
- Keskin, E., & Mastar Özcan, P. (2021). Vergi affı uygulamaları: Türkiye ve seçilmiş ülkeler açısından bir değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, 6(1), 137–158.
- Kurt, S. (2023). Vergi aflarının mükellef üzerindeki etkileri. *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(1), 1–8. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/busad/issue/79211/1259357>
- Oktar, S. (2018). *Vergi hukuku* (Gözden geçirilmiş ve güncelleştirilmiş 13. baskı). Türkmen Kitabevi.

- Öz, E., & Buyrukoğlu, S. (2011). Cumhuriyet tarihinde vergi afları: Maddi ve manevi erozyonlar. *Vergi Sorunları*, (272), 89–104.
- Sarılı, M. (2018). *Türk vergi hukuku*. Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizm. Ltd. Şti.
- Savaşan, F. (2006). Vergi afları: Teori ve Türkiye uygulamaları (“vergi barışı” uygulama sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 41–65. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/akuiibfd/issue/1633>
- Sayar, F. (1987). 1960 yılından sonra çıkarılan vergi af yasaları ve sonuçları. *Vergi Dünyası*, (73), 65–78.
- Şenyüz, D. (2014). Hukuk devleti perspektifinden adil vergileme ve vergi afları. *TESAM Akademi Dergisi*, 1(2), 81–96.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı. (n.d.). *Gelir İdaresi Başkanlığı*. <https://www.gib.gov.tr> (Retrieved October 8, 2025)
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2014). *Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümü ve Türk vergi yargısı*. Kanyılmaz Matbaası.
- Tuncer, S. (2002). Türk vergi sisteminde terkin hükümleri. *Yaklaşım Dergisi*, (116), 19–25.
- Türk Dil Kurumu. (2025). *Güncel Türkçe sözlük*. <https://sozluk.gov.tr/> (Retrieved June 28, 2025)
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (n.d.). *Kanunlar erişim sistemi*. https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_erisim.Giris (Retrieved September 8, 2025)
- Yardımcıoğlu, M., & Kütükçü, M. (2014). Vergi uyumsuzluklarında idari ve adli çözüm yolları: Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında örnek çalışma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 6(11), 2–26.
- Yelman, E. (2017). Türkiye’de çıkarılan vergi aflarının nedenleri ve 6736 sayılı Kanun’un mali yönden incelenmesi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(15), 67–84. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/yalovasosbil/issue/33590>
- Yurdadoğ, V., & Coşkun, N. (2017). Türkiye’de yapılan ampirik çalışmalar ışığında vergi aflarının değerlendirilmesi. *Eurasian Business & Economics Journal*, (8), 134–164. <https://eurasianacademy.org/index.php/busecon/issue/view/2017-8>
- Yüksek Seçim Kurulu. (n.d.). *Milletvekili genel seçim arşivi*. <https://www.ysk.gov.tr/tr/milletvekili-genel-secim-arsivi/2644> (Retrieved September 28, 2025)

BÖLÜM 5

TÜRKİYE’DE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE BERBERLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Yusuf KILDİŞ¹

ÖZET

Saç kesim ve benzeri hizmetleri sunan berber, genellikle erkeklere hizmet sunan bir meslek grubudur. Ticari faaliyet olarak kabul edilen berberlik faaliyeti dünyanın hemen hemen her yerinde bir işyeri içerisinde hizmet sunmaktadır. Berberler dünyanın birçok ülkesinde ama yerel ama merkezi düzeyde veya her ikisiyle de vergilendirilebilmektedir. Türkiye’de 2021 yılı başından itibaren genellikle basit usulde vergilendirildikleri için gelir vergisi dışına çıkarılan berberler, 09 Eylül 2025 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 33012 Sayılı Cumhurbaşkanî Kararı ile basit usulde vergilendirilen mükelleflerde yapılan düzenlemeden etkilenmemiş ve vergi dışı kalmaya devam etmişlerdir. Bu çalışmada Türkiye’de ve çeşitli ülkelerde berberlerin nasıl vergilendirildikleri açıklanmaya çalışılmış Türkiye’de

¹ Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü Mali Hukuk ABD, E-Posta: yusuf.kildis@gmail.com, ORCID: 000-0002-4710-5809.



Lisans: Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası (*License: Creative Commons Attribution 4.0 International*) (CC BY 4.0).

Açık Erişim / Open Access.

DOI (kitap): <https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219>

Tavsiye Edilen Atıf / Recommended Citation:

Kıldış, Y. (2025). Türkiye’de ve çeşitli ülkelerde berberlerin vergilendirilmesi. H. Kahrıman ve H. Bay (Ed.), *Vergi sisteminde dönüşüm: Hukuki uyumsuzluklar, aflar ve yeni vergi düzeni* içinde (ss. 140–164). Turkuaz Yayınları.
<https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219.c160>

berberler için uygulanmakta olan vergilendirmenin özellikle T.C. Anayasası açısından değerlendirmesi yapılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Berber, Basit Usul, Vergi Avantajları.

TAXATION OF BARBERS IN TÜRKİYE AND VARIOUS COUNTRIES

ABSTRACT

Barbers, who provide haircutting and similar services, typically cater to male clients and form a distinct occupational group. Recognized as a commercial activity, barbering is conducted within business premises in nearly every part of the world. Barbers are subject to taxation in many countries, either at the local or central level, or both. In Türkiye, since the beginning of 2021, barbers have generally been exempt from income tax due to their classification under the simplified taxation regime. This status remained unaffected by the regulatory changes introduced for taxpayers under the simplified regime, as stipulated in Presidential Decree No. 33012, published in the Official Gazette on September 9, 2025. This study aims to elucidate the taxation practices applied to barbers in Türkiye and various other countries. It evaluates the taxation framework for barbers in Türkiye, particularly in light of the Constitution of the Republic of Türkiye, and provides relevant recommendations.

Keywords: Barber, Simplified Procedure, Tax Advantages.

1. GİRİŞ

“Berber” kelimesi, erkeklerin saç ve sakal bakımını yapan, kesim ve tıraş hizmeti veren kişiyi ifade eder. Günlük dilde genellikle erkek kuaförü anlamında kullanılır. Kadınlara bu konuda hizmet verenler için genellikle “kuaför” kelimesi tercih edilir. Ancak bazı yerlerde berber kelimesi nadiren de olsa her iki cinsiyet için de kullanılır.

Berber kelimesinin bazı dillerde ki karşılığı şu şekildedir. İngilizce: barber, Fransızca: barbier, Almanca: Friseur (erkek kuaförü), Barbier (daha klasik), İtalyanca: barbiere, İspanyolca: barbero, Portekizce: barbeiro, Arapça: حلاق (hallaq), rusça: парикмахер (parikmaher), барбер (barber),

Japonca: 理髮師 (rihatsushi), バーバー (bābā), Çince (mandarin²) 理发师 (lǐfā shī)

2. Türkiye’de Berberlik Mesleği ve Vergilendirilmesi

2.1. Kapsam ve Tanımlar

Berberlik/kuaförlük, Esnaf, Sanatkârlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü’nün yayımladığı Berberlik ve Kuaförlük Meslek Kılavuzu’nda esnaf ve sanatkâr faaliyeti olarak tanımlanır (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2021).

2.2. Başlangıç: Sicil–Oda ve Vergi Kaydı

Esnaf ve sanatkârların meslekî faaliyette bulunabilmeleri için esnaf siciline tescil ve ilgili odaya kayıt zorunludur; işe başlama tarihinden itibaren 30 gün içinde sicile tescil edilmelidir (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2019).

Esnaf ve sanatkâr siciline e-Devlet üzerinden başvuru yapılabilir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi, n.d.).

2.3. Berberlerin Vergilendirilme Usulleri

Bu başlık altında başta gelir vergisi ve katma değer vergisi açısından berberlerin durumu incelenecektir.

2.3.1. Gelir Vergisi Açısından Berberler

Berberler, Gelir Vergisi Kanunu’na (GVK) göre ‘basit usul’ (GVK md. 46–51) veya ‘gerçek usul’ kapsamında vergilendirilir.

Türk Gelir Vergisi Kanunu’nun Üçüncü kısmı “Gelir unsurlarının tesbiti” başlığını taşır. Üçüncü kısım içinde birinci bölümde ise ticari kazançlar anlatılmaktadır. GVK ‘nın 37. Maddesine göre “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır”. Dolayısıyla berberlik faaliyeti de temelde bir hizmet üretim faaliyetidir ve ticari kazançlar içerisinde yer almaktadır. Ticari kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan

² Mandarin Çin’de konuşulan lehçelerden en yaygın olanıdır. Standart Çinceyi belirtmek için kullanılır.

çeşitli şartlara bağlı olarak gerçek usulde veya basit usulde vergilendirilir. Basit usule tabi olmanın mükellefe sağladığı çeşitli vergisel avantajlar bulunmaktadır. Bunlar gelir vergisi beyannamesi vermemek ve gelir vergisi ödememek, katma değer vergisi beyannamesi vermemek ve katma değer vergisi ödememek, çalıştırdığı elemanlar sebebiyle tevkifat yapmamak ve dolayısıyla muhtasar beyanname ile muhtasar ve prim hizmet beyannameleri vermemektir. Bu ve buna benzer maddi ve şekli bazı yükümlülüklerin bu mükelleflerden istenmemesi basit usulü oldukça avantajlı bir konuma taşımaktadır.

Basit usule tabi berberler müşteri istemedikçe belge düzenleme mecburiyetleri yoktur ancak gün içerisinde sundukları hizmet karşılığında elde ettikleri için gün sonunda tek bir fatura düzenleme mecburiyetleri vardır. 2025 yılı için basit usule ilişkin had ve tutarlar ile uygulamada gün sonunda tek fatura düzenleme imkânının 31.12.2025' e kadar uzatılması Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından duyurulmuştur.

Yaklaşık sekizyüz elli bin kişinin basit usule tabi olması da hazine açısından ciddi bir gelir kaybı anlamına da gelmektedir. Türkiye'de berberlerin büyük çoğunluğu basit usulde vergilendirildiği için bu kısımda basit usulden yararlanmanın genel ve özel şartları anlatılacaktır.

2.3.1.1. Basit usule tabi olmanın genel şartları

Basit usule tabi olmanın genel şartları Gelir Vergisi Kanunu'nun Madde 47. Maddesinde anlatılmaktadır. Buna göre;

Basit usule tabi olmanın genel şartları şunlardır:

1. Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak (işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmaz. Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocuklar, namına işe devam olunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamalarına bakılmaz).

2. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde lirayı 79.000 TL, diğer yerlerde 48.000 lirayı aşmamak.

3. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olmamak.

2 ve 3 numaralı bent hükümleri öteden beri işe devam edenlerde takvim yılı başındaki, yeniden işe başlayanlarda ise işe başlama tarihindeki duruma göre uygulanır.

2.3.1.2. Basit usule tabi olmanın özel şartları

Basit usule tabi olmanın özel şartları Gelir Vergisi Kanunu'nun 48. Maddesinde yer almaktadır. Buna göre

Basit usule tabi olmanın özel şartları şunlardır:

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 990.000 lirayı veya yıllık satışları tutarının 1.580.000 lirayı aşmaması,

2. 1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 480.000 lirayı aşmaması,

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 990.000 lirayı aşmaması,

2.3.2. Katma Değer Vergisi Açısından Berberler

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin yaptıkları teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır; bu mükellefler KDV beyannamesi de vermezler. KDV Kanunu'nun 18. maddesi uyarınca, istisna kapsamındakiler dilerse yazılı başvuruyla istisnadan vazgeçerek işlem bazında KDV mükellefiyetini tercih edebilir (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984).

Gerçek usulde vergilendirilen berberlerde ise KDV mükellefiyeti vardır; genel KDV oranı 2025 itibarıyla %20'dir (indirimli oran 1%1 ve %10-listelerinde sayılmayan hizmetlere genel oran -%20-uygulanır)

2.4. Belge Düzeni (Fatura/Fiş ve e-Belgeler)

Berberlerin gerçek usulde vergilendirilme durumları da olabileceği için gerçek ve basit usulde vergilendirilenler için konu ayrı ayrı incelenmiştir. Buna göre VUK md. 232 kapsamındaki 2025 'fatura düzenleme mecburiyeti' sınırı KDV dâhil 9.900 TL'dir. e-Arşiv Fatura: e-Arşiv uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce 01.01.2025–31.12.2025 arasında vergiler dâhil toplam tutarı 3.000 TL'yi aşan faturalar e-Arşiv Fatura olarak düzenlenir; 01.01.2026' dan itibaren tutara bakılmaksızın e-Arşiv Fatura zorunludur (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2024).

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin gün içinde belge vermeden yaptıkları hasılat için gün sonunda tek bir fatura düzenleme uygulaması yukarıda da bahsedildiği üzere 31.12.2025'e kadar devam etmektedir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024)

2.4.1. Kayıt, Defter ve Beyan

Basit usule tabi olan berberler defter tutmaz; kayıtlar 'Defter-Beyan Sistemi' üzerinden yürütülür. İşçi çalıştıran işyerlerinde gelir vergisi stopajı ve sigorta primleri, tek beyannamede 'Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi (MUHSGK)' ile beyan edilir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020). Gerçek usule tabi olanların duruma göre bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutmaları tabiidir.

2.4.2. Sosyal Güvenlik (4/b – Bağkur) ve Çalışanlar

Kendi nam ve hesabına çalışanlar (gerçek veya basit usulde gelir vergisi mükellefleri dâhil) 5510 sayılı Kanuna göre 4/b (Bağkur) kapsamında sigortalı sayılır (EY - Türkiye, 2023).

Özetlemek gerekirse basit usule tabii olan bir berber, sunduğu hizmetler sonucu elde ettiği gelir sebebiyle gelir vergisinden istisnadır, KDV'den de istisnadır, Defter-Beyan üzerinden kayıt, gün sonunda tek fatura imkânı vardır, ancak 3.000 TL üzeri tek faturalar için e-Arşiv zorunluluğu getirilmiştir. Gerçek usulde bir berber ise gelir vergisi mükellefi olarak bilanço esaslı veya işletme hesabı esasına göre defter tutacak ve takip eden yılın mart ayında gelir vergisi beyannamesi verecektir, KDV genel oran (şu an %20) ve diğer oran kuralları, işçi varsa MUHSGK; fatura düzenleme sınırı 9.900 TL, e-Arşiv zorunluluğu eşikleri uygulanır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, n.d.; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020).

2.5. Basit Usulden Gerçek Usule Geçişin Tarihsel Gelişimi

12 Ocak 1995 tarihli ve 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile başlayan, basit usulde vergilendirme sisteminin daraltılması ve belirli mükelleflerin gerçek usule geçiş sürecinin tarihsel gelişimini ele almaktadır. Özellikle 2009 tarihli GVK-73 Sirküleri, 2013/5080 sayılı Karar, 2023 tarihli

7166 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ve 2025 tarihli 10380 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı sürece yön veren temel düzenlemeler olmuştur.

Bu başlık altında Türkiye’de berberlerin de büyük ölçüde içerisinde olduğu basit usulün tarihsel gelişimi hakkında bilgi verilecektir.

2.5.1. 95/6430 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (1995)

Büyükşehir belediyesi olan illerde, TÜİK’in verilerine göre nüfusu 30.000’i geçen ilçelerde emtia imalatı, emtia alım-satımı, inşaat işleri, motorlu taşıt bakım-onarımı, lokanta ve benzeri hizmet işletmeleri ile eğlence-istirahat yerleri gibi faaliyetlerde bulunan mükelleflerin basit usul yerine gerçek usulde vergilendirilmeleri zorunlu hale getirilmiştir.

2.5.2. GVK-73 Sirküleri (2009)

14 Ağustos 2009 tarihinde yayımlanan Gelir Vergisi Sirküleri/73 (GVK-73/2009-3, Basit Usulde Vergilendirme-10) ile 95/6430 sayılı Kararın uygulamasında ortaya çıkan tereddütler giderilmiştir. Sirküler, özellikle büyükşehir belediye sınırları ve nüfus kriterlerine ilişkin açıklamalar getirmiştir.

2.5.3. 2013/5080 Sayılı Karar

6360 sayılı Kanun’la birlikte büyükşehir belediyesi statüsü genişletildi. 2013/5080 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, 95/6430 sayılı Kararda yer alan 'nüfusu 30.000’den az olan yerler' ibaresinden sonra 've 12/11/2012 tarihli ve 6360 sayılı Kanun kapsamındaki yerler hariç' hükmü eklendi.

2.5.4. 7338 Sayılı Kanun ve 320 No.lu Tebliğ (2021-2022)

7338 sayılı Kanun ile basit usulde vergilendirilen mükelleflerin kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulama usul ve esasları, 26 Mayıs 2022 tarihli ve 320 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklığa kavuşturulmuştur. Basit usule tabi mükelleflerin ticari kazançları 1.1.2021’den itibaren gelir vergisinden istisna edilmiştir; bu nedenle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmez (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022).

2.5.5. 7166 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (2023)

25 Nisan 2023 tarihinde yayımlanan 7166 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 95/6430 sayılı Kararın 'Her türlü emtia alım-satımı'na ilişkin hükmüne 'münhasıran bir işyeri açmaksızın gezici olarak veya pazar takibi suretiyle perakende emtia alım-satımı yapanlar hariç' ibaresi eklenmiştir. Böylece bu faaliyetleri yapanların, belirli şartları sağlamaları halinde basit usulde vergilendirilmesine imkân tanınmıştır.

2.5.6. 10380 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (2025)

09 Eylül 2025 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 10380 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 95/6430 sayılı Karar yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni karara göre, büyükşehir belediyesi bulunan illerde, TÜİK'in bir önceki yıl sonu verilerine göre nüfusu 30.000'i geçen ilçelerde; emtia imalatı, emtia alım-satımı (gezici/pazar satıcıları hariç), inşaat işleri, motorlu taşıt bakım-onarımı, lokanta-benzeri hizmetler, eğlence-istirahat yerleri ve şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin gerçek usulde vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

1995'te çıkarılan 95/6430 sayılı Karar, basit usulün kapsamını önemli ölçüde daraltmış ve büyükşehirlerde belirli sektörleri gerçek usule yönlendirmiştir. 2009, 2013 ve 2023 düzenlemeleri bu çerçeveyi güncellemiş; 2022'de getirilen gelir vergisi istisnası ise basit usulün yükünü fiilen azaltmıştır. 2025 yılında yayımlanan 10380 sayılı Karar ise, 1995'te başlayan süreci günümüz ekonomik ve idari yapısına uyarlayarak sürdürmüş ve önceki kararı yürürlükten kaldırmıştır.

09 Eylül 2025 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 33012 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Büyükşehir belediyesi olan illerde, bir önceki takvim yılının son günü itibarıyla Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yayımlanmış olan son verilere göre nüfusu 30.000'i geçmeyen ilçeler hariç olmak üzere, aşağıda belirtilen faaliyetlerde bulunan mükellefler 2026 yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirileceklerdir:

- a) Her türlü emtia imalatı ile uğraşanlar,
- b) Her türlü emtia alım-satımı ile uğraşanlar (münhasıran bir işyeri açmaksızın gezici veya pazar takibi suretiyle perakende emtia alım-satımı yapanlar hariç),
- c) İnşaat ile ilgili her türlü işler,

- ç) Motorlu taşıtların her türlü bakım ve onarımı,
- d) Lokanta ve benzeri hizmet işletmeleri,
- e) Eğlence ve istirahat yerleri,
- f) Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetleri.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre Ticari Kazancı Basit Usulde Tespit Edilen Mükellefler Hakkında yukarıda bahsi geçen Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 13 büyükşehirde mal alım satımı, otel, lokanta faaliyeti gibi basit usul kapsamı dışında olan işler, diğer 17 büyükşehirde de söz konusu kapsamın dışına çıkarılarak 30 büyükşehirde aynı işi yapanlar için eşit hale getirilmiştir

Mezkur karardan önce Gelir Vergisi Kanunu doğrultusunda basit usulde vergilendirilen mükelleflerin kazançları, gelir vergisinden istisna olup, bu mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamesi de vermiyorlardı. Halihazırda, 13 büyükşehirde belli faaliyetler basit usulün dışındayken söz konusu kararla bu uygulama 30 büyükşehri kapsayacak şekilde genişletildi.

Bu kapsamda, büyükşehirlerde ticari taksi, dolmuş, minibüs, otobüs gibi şehir içi yolcu taşımacılığı yapanlar ve tamirci gibi kişilerin vergilendirilmesi 1 Ocak 2026'dan itibaren basit usul yerine gerçek usulde gerçekleştirilecektir. Basit usulden yararlanılabilmesi için yıllık hasılatın 480 bin liranın altında olması şartına istinaden ticari taksi ve dolmuşların plaka bedelleri ile bunların kiralanması durumunda ödenen aylık kira bedelleri de dikkate alınarak, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinin basit usul kapsamında olmaması yönünde düzenleme yapıldı. Büyükşehirlerde olmakla birlikte, nüfusu 30 binin altındaki ilçelerde faaliyet gösteren taksi ve diğer şehir içi taşımacılık yapan mükellefler ile düzenleme kapsamına giren diğer mükellefler, şartları taşımaları halinde basit usulden yararlanmaya devam edecekler. Söz konusu karar ile vergi adaletinin sağlanması ve kayıt dışılığın azaltılmasını hedeflemektedir. Fakat berberler ve bazı kişilerin (terzi gibi) vergilendirilmelerinde bir değişikliğe gidilmedi yani bunlardan basit usule tabi olanlar 2026 yılında da genel ve özel koşulları sağlamaları durumunda basit usulden vergilendirilmeye devam edileceklerdir.

2.5.6.1. Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Basit Usulün Kaldırılmasının Hukuki Dayanağı

Vergi hukuku bakımından vergiler ancak kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Ancak Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca, kanunla belirlenen

sınırlar içinde Cumhurbaşkanına da bazı düzenleme yetkileri verilebilir. Bu çerçevede Gelir Vergisi Kanunu'nun 51. maddesi önemlidir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 51. maddesi, ticari kazancın basit usulde tespit edilemeyeceği halleri düzenlemektedir. Maddenin 12. bendinde ise Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. Mezkur madde (m. 51/12) uyarınca Cumhurbaşkanı; basit usule tabi olamayacak faaliyet konularını belirlemeye, basit usulün uygulanmayacağı il, ilçe ve yerleri tespit etmeye yetkilidir.

8 Eylül 2025 tarihli ve 10380 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, yukarıda bahsi geçen mezkur kanun ve maddeye dayanılarak çıkarılmıştır. Bu karar ile nüfusu 30.000'i aşan ilçelerde belirli faaliyetlerle uğraşan mükelleflerin 1 Ocak 2026 tarihinden itibaren basit usulden çıkarılarak gerçek usulde vergilendirilmeleri hüküm altına alınmıştır.

Karar ayrıca, daha önce yürürlükte bulunan 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nı yürürlükten kaldırmıştır.

3. Çeşitli Ülkelerde Berberlerin Vergilendirilmesi

Bu kısımda çeşitli ülkelerde berberlerin nasıl vergilendirildikleri açıklanacaktır.

3.1. Japonya'da Berberlerin Vergilendirilmesi

Japonya'da berberler ve kuaförler hem tüketim vergisine hem de gelir vergisine tabidir. Ayrıca, bir işletme bünyesinde çalışan berberler için sosyal güvenlik primleri ve işsizlik sigortası kesintileri de uygulanmaktadır.

3.1.1. Tüketim Vergisi (Consumption Tax)

Japonya'da saç kesimi gibi hizmetler tüketim vergisine tabidir. 2023 itibarıyla geçerli standart oran %10'dur (Yavuz, 2019: 77-84) Hizmet fiyatları genellikle bu vergiyi içerecek şekilde sunulur (Tokyo Apartment Inc., 2025).

3.1.2. Gelir Vergisi (Shotoku-zei)

Bireysel işletme olarak faaliyet gösteren berberler artan oranlı gelir vergisine tabidir (Akbulak, 2023).

VERGİ SİSTEMİNDE DEĞİŞİM:
HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR, AFLAR VE YENİ VERGİ DÜZENİ

Gelir vergisi dilimleri şu şekildedir:

Gelir Dilimi (JPY)	Vergi Oranı
1.950.000'a kadar	%5
1.950.001 – 3.300.000	%10
3.300.001 – 6.950.000	%20
6.950.001 – 9.000.000	%23
9.000.001 – 18.000.000	%33
18.000.001 ve üzeri	%40

3.1.3. Sosyal Güvenlik ve Çalışan Kesintileri

Bir şirkete bağlı çalışan berberler için sosyal sigorta primleri maaştan kesilir ve işveren ile çalışan arasında paylaşılır. Bu kapsamda sağlık sigortası, emeklilik, uzun dönem bakım sigortası (40–64 yaş için) ve işsizlik sigortası bulunmaktadır. Toplam oran yaklaşık %14,655 civarındadır (Akbulak, 2023).

3.1.5. Özet Tablo

Vergi Türü	Uygulama Alanı	Oran / Bilgi
Tüketim Vergisi	Saç kesimi ve diğer hizmetler	%10 (standart oran)
Gelir Vergisi	Bireysel işletme / brüt gelir üzerinden	%5 – %40 (gelire göre)
Sosyal Sigorta	Çalışan berberlerde, işveren & çalışan payı	~%14,655

Kaynak: Protax Danışmanlık Hizmetleri, t.y. - Tokyo Apartment Inc., 2025.

3.2. Amerika'da Berberlerin Vergilendirilmesi

Amerika Birleşik Devletleri'nde berberlerin vergilendirilmesi, hem federal hem de eyalet düzeyindeki kurallara tabidir (Internal Revenue Service, 2025a). Berberler genellikle küçük işletme sahibi veya serbest meslek erbabı olarak değerlendirildiğinden, gelir vergisi, serbest meslek vergisi ve eyalet bazlı vergilerden sorumludurlar (IRS. "Self-Employment Tax (Social Security and Medicare Taxes)." (Internal Revenue Service, 2025b).

3.2.1. Federal Gelir Vergisi

Amerika'da federal gelir vergisi artan oranlıdır ve 2025 yılı için %10 ile %37 arasında değişen dilimlere sahiptir. Berberlerin elde ettikleri net gelir, bu dilimlere göre vergilendirilir (Internal Revenue Service, 2025b).

3.2.2. Eyalet Vergileri

Bazı eyaletlerde eyalet gelir vergisi bulunurken (ör. Kaliforniya, New York), bazı eyaletlerde hiç yoktur (ör. Florida, Texas) (Yushkov ve Loughhead, 2025). Ayrıca bazı eyaletler küçük işletmeler için 'franchise tax' veya brüt gelir üzerinden alınan farklı vergiler uygular (Yushkov ve Loughhead, 2025). Buna ek olarak satış vergisi (sales tax), berberin sattığı ürünlerde (şampuan, saç bakım ürünü vb.) geçerlidir; ancak saç kesimi gibi hizmetlerde genellikle uygulanmaz (Avalara, n.d.).

3.2.3. Serbest Meslek Vergisi (Self-Employment Tax)

Berberler kendi işlerini yürütüyorlarsa, sosyal güvenlik (Social Security) ve sağlık sigortası (Medicare) için serbest meslek vergisi öderler. Bu oran toplamda %15,3'tür: %12,4 sosyal güvenlik, %2,9 Medicare payıdır. Bu vergi, federal gelir vergisine ek olarak alınır (Internal Revenue Service, 2025b).

3.2.4. Örnek Hesaplama

Yıllık 60.000 USD gelir elde eden bir berberin vergilendirilmesi şu şekilde olabilir:

-Federal gelir vergisi: artan oranlı dilimlere göre yaklaşık 6.000 – 7.000 USD.

-Serbest meslek vergisi: $60.000 \times \%15,3 = 9.180$ USD.

-Eyalet gelir vergisi (örneğin Kaliforniya): yaklaşık 2.000 – 3.000 USD.

Toplam vergi yükü yaklaşık 17.000 – 19.000 USD arasında değişebilir.

3.3. İtalya'da Berberlerin Vergilendirilmesi

İtalya'da berberler küçük işletmeler kapsamında değerlendirildiğinden, gelir vergisi, katma değer vergisi (KDV) ve bölgesel vergilere tabidir (Agenzia delle Entrate, 2025). Vergilendirme sistemi işletmenin büyüklüğüne ve cirosuna göre farklılık gösterir.

3.3.1. Forfettario Rejimi

Yıllık cirosu 85.000 Euro'nun altında olan küçük berber dükkanları için Forfettario rejimi uygulanır. Bu sistemde KDV ve IRAP ödenmez; onun

yerine sabit oranlı gelir vergisi uygulanır. Yeni başlayan işletmeler için %5, diğerleri için %15 sabit oran geçerlidir (Fisco Oggi, 2019).

85.000 Euro'nun üzerindeki cirolarda ordinario denilen bir vergilendirme rejimi geçerlidir. Bu durumda işletmeler artan oranlı gelir vergisi (IRPEF), KDV ve IRAP ödemekle yükümlüdür (Agenzia delle Entrate, 2025).

3.3.2. IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive)

IRAP, İtalya'da bölgesel düzeyde alınan bir üretim vergisidir. Bu vergi kâr üzerinden değil, katma değer yani üretim değeri üzerinden hesaplanır. Ortalama oran %3,9 olmakla birlikte bazı bölgelerde daha yüksek olabilir (PwC, 2025).

3.3.3. Örnek Hesaplama

Yıllık 60.000 Euro gelir elde eden bir berber, Forfettario rejiminde %15 sabit vergiye tabiye 9.000 Euro vergi öder. Ordinario rejiminde ise aynı gelir üzerinden artan oranlı gelir vergisi, KDV ve IRAP hesaplanacağı için yük daha fazla olur (PwC, 2025a).

3.4. Fransa'da Berberlerin Vergilendirilmesi

Fransa'da berberler, küçük işletme sahibi veya serbest meslek erbabı olarak faaliyet gösterdiklerinden, gelir vergisi, katma değer vergisi (TVA) ve yerel işletme vergilerine tabidir (Service-Public.fr, n.d.) Vergilendirme şekli, işletmenin büyüklüğüne ve seçilen şirket türüne göre değişiklik göstermektedir.

3.4.1. Gelir Vergisi (Impôt sur le revenu / Impôt sur les sociétés)

Bireysel işletme şeklinde faaliyet gösteren berberler gelir vergisine (Impôt sur le revenu) tabidir. Şirketleşmiş berber salonları ise kurumlar vergisine (Impôt sur les sociétés) tabidir ve oran %25 civarındadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2016).

3.4.2. Katma Değer Vergisi

Fransa’da saç kesimi ve kuaförlük hizmetleri katma değer vergisine tabidir. Berberlik hizmetleri için uygulanan KDV oranı genellikle %20’dir. Ancak bazı küçük işletmeler, ciro sınırını aşmadıkları takdirde KDV muafiyetinden yararlanabilir (Légifrance, 2025).

3.4.3. Yerel Vergiler (CFE – Cotisation Foncière des Entreprises)

Fransa’da berberler ayrıca yerel vergi olan Cotisation Foncière des Entreprises (CFE) ödemekle yükümlüdür. Bu vergi, işletmenin kullandığı dükkanın yüzölçümü ve belediye tarafından belirlenen oranlara göre hesaplanır (Direction Générale des Finances Publiques, 2025).

3.4.4. Örnek Hesaplama

Yıllık 50.000 Euro gelir elde eden bir berber, %20 KDV uyguluyorsa yaklaşık 10.000 Euro KDV öder (Légifrance, 2025). Gelir vergisi dilimlerine göre yaklaşık 5.000 – 7.000 Euro gelir vergisi ödeyebilir (Direction Générale des Finances Publiques, 2016). Buna ek olarak yerel vergi olarak CFE kapsamında 500 – 1.000 Euro arasında yerel vergi yükü olabilir (Direction Générale des Finances Publiques, 2025).

3.5. Azerbaycan’da Berberlerin Vergilendirilmesi

Azerbaycan’da vergi sistemi, küçük işletmeleri ve serbest meslek erbaplarını kapsayan geniş bir mükellefiyet öngörür. Berberler de genellikle küçük işletme kapsamında değerlendirilir (Azerbaycan Vergi Dairesi, n.d.).

3.5.1. Basitleştirilmiş Vergi (Simplified Tax)

Küçük işletmeler, gelir dilimine bağlı olarak basitleştirilmiş vergi uygulamasından yararlanabilir. Oranlar coğrafi konuma göre değişir: Bakü’de %4, diğer bölgelerde %2 olarak belirlenmiştir. Bu sistemi kullanan bireysel işletmeler KDV ve gelir vergisinden muaftır. (Findexable.az, n.d.-a)

3.5.2. Katma Değer Vergisi (KDV)

Azerbaycan'da standart KDV oranı %18'dir. Bazı işlemler ise muafiyet veya sıfır oran kapsamında değerlendirilebilir. Yukarıda bahsedildiği gibi bireysel berber işletmeleri KDV'den muaf tutulabilmektedir (örneğin ihracat işlemleri, diplomatik işlemler). (PwC, 2025b).

3.5.3. Örnek Hesaplama

Örneğin yıllık geliri 12.000 AZN olan bir berber, üç aylık dönemde 3.000 AZN gelir elde ederse, Bakü'de %4 vergiye tabidir. Bu durumda ödenecek vergi 120 AZN olur. Basitleştirilmiş sistem kullanıldığından bu tutar KDV veya gelir vergisine eklenmez. (Findexable.az, n.d.-b)

3.6. Almanya'da Berberlerin Vergilendirilmesi

Almanya'da berberler küçük işletmeler kategorisinde değerlendirilmekte ve gelir vergisi, katma değer vergisi (Umsatzsteuer) ile ticaret vergisine (Gewerbesteuer) tabidir. Vergilendirme, işletmenin bireysel mi yoksa şirket statüsünde mi olduğuna göre farklılık gösterir (Bundesministerium der Finanzen, n.d.).

3.6.1. Gelir Vergisi (Einkommensteuer)

Bireysel işletme sahibi berberler gelir vergisine tabidir. Almanya'da gelir vergisi artan oranlıdır ve %14 ile %45 arasında değişen dilimlere sahiptir. 2025 itibarıyla yıllık 11.784 Euro'ya kadar gelir, vergiden muaftır (Lohnsteuertabelle.com, 2025).

3.6.2. Kurumlar Vergisi (Körperschaftsteuer)

Eğer berberlik faaliyeti bir şirket (ör. GmbH) bünyesinde yürütülüyorsa kurumlar vergisi ödenir. Kurumlar vergisi oranı %15'tir ve buna ek olarak %5,5 oranında dayanışma katkısı (Solidaritätszuschlag) uygulanır (Bundeszentralamt für Steuern, n.d.)

3.6.3. Katma Değer Vergisi (Umsatzsteuer)

Berberlik hizmetleri Almanya'da standart KDV oranına tabidir. Standart oran %19'dur; bazı ürünlerde indirimli oran %7 olarak uygulanabilir. Yıllık

cirosu 22.000 Euro'nun altında kalan küçük işletmeler (Kleinunternehmer) KDV'den muaf olabilir (Bundesfinanzministerium, 2019) .

3.6.4. Ticaret Vergisi (Gewerbesteuer)

Almanya'da ticaretle uğraşan işletmeler ticaret vergisi ödemekle yükümlüdür. Bu vergi belediyeler tarafından tahsil edilir ve oran (Hebesatz) belediyeye göre değişir. Vergi matrahı üzerinden %3,5 oranı baz alınır, belediyeler bu oranı çarpanlarla yükseltir (Deutscher Städtetag, n.d.).

3.6.5. Örnek Hesaplama

Yukarıdaki veriler ışığında 2025 yılında yıllık 50.000 Euro kazanan bir berber, yaklaşık 7.500 – 8.500 Euro gelir vergisi öder. KDV muafiyetinden yararlanmıyorsa, verdiği hizmetler için %19 oranında KDV uygular. Buna ek olarak bulunduğu belediyeye göre yaklaşık 1.000 – 2.000 Euro ticaret vergisi ödeyebilir.

3.7. Çin'de Berberlerin Vergilendirilmesi

Çin'de bireysel berber işletmeleri, elde ettikleri kazanç üzerinden Bireysel Gelir Vergisi (Individual Income Tax – IIT) öderler ve bu vergi gelir düzeyine göre %3 ile %35 arasında kademeli oranlarla uygulanır (Wikipedia, 2025a).

Serbest meslek gelirleri için ise farklı bir kategori uygulanır; bağımsız çalışan berberler (örneğin dükkan açmadan, evden ya da müşterinin evine giderek hizmet verenler) kademeli sisteme girmeden %20 düz oran üzerinden vergilendirilirler.

Şirketleşmiş berber salonları, elde ettikleri kazanç üzerinden Kurumlar Vergisi (Corporate Income Tax – CIT) öderler ve standart oran %25'tir. Küçük ölçekli ve düşük kâr eden işletmelere teşvik amacıyla %20 veya %10 gibi indirimli kurumlar vergisi oranları uygulanabilmektedir (PwC China, 2025).

Berberler sundukları hizmetler sebebiyle Katma Değer Vergisine (KDV/VAT) tabidirler; küçük ölçekli mükellefler için sabit oran %3'tür. Genel KDV mükellefleri için ise hizmet türüne göre %6, %9 veya %13 oranlarında vergi uygulanır (Hawksford, 2022)

KDV beyannameleri aylık veya üç aylık dönemlerde verilmekte, berberler de bu sistemin parçası olmaktadır (Wikipedia, 2025a)

Bunların yanı sıra, berberler yerel ek vergiler (örneğin eğitim katkı vergisi) ile sosyal güvenlik yükümlülükleri açısından da ödeme yapmakla yükümlüdürler (EY Global, 2025)

3.8. Rusya’da Berberlerin Vergilendirilmesi

Rusya’da bireylerin gelir vergisi (IIT – Individual Income Tax / Bireysel Gelir Vergisi) oranları %13 ile başlayıp yüksek gelirlerde %22’ye kadar çıkan kademeli bir sistemle uygulanmaktadır (Wikipedia, 2025b)

Serbest meslek erbabı (самозанятый, NPD – Tax on Professional Income / Profesyonel Gelir Vergisi) olarak faaliyet gösteren berberler, eğer sıradan vatandaşlara hizmet sunuyorsa %4, şirket veya kurumlara hizmet sunuyorsa %6 oranında vergi öderler; gelir yoksa vergi ödemezler (Made in Russia, 2022)

Şirketleşmiş berber salonları (ООО – Limited Liability Company / Limited Şirket), elde ettikleri kazanç üzerinden kurumlar vergisi (CIT – Corporate Income Tax / Kurumlar Vergisi) öderler ve standart oran yaklaşık %20’dir.

Rusya’da Katma Değer Vergisi (VAT – Value Added Tax / Katma Değer Vergisi) hizmetler için %20 oranında uygulanır. Küçük işletmeler için 'Basitleştirilmiş Vergi Sistemi' (STS – Simplified Tax System / Basitleştirilmiş Vergi Sistemi) mevcuttur; bu sistemde gelir üzerinden %6 veya gelir eksi gider üzerinden %15 oranında vergi ödenir (ATP Law, 2025) Rusya’da küçük işletme tanımı yıllık ciro, çalışan sayısı ve sahiplik yapısına göre belirlenir. Mikro işletmelerin yıllık cirosu en fazla 120 milyon ruble, küçük işletmelerin cirosu ise 800 milyon rubleye kadar olabilir. Çalışan sayısı mikro işletmelerde 15 kişiye kadar, küçük işletmelerde ise 16–100 kişi arasında olmalıdır. Devlet veya büyük şirketlerin sahiplik payı %25’i aşamaz; çoğunluk hissesi bireylere veya küçük girişimcilere ait olmalıdır (OECD, 2023).

Mikro işletmeler (örneğin berber dükkanları) genellikle Basitleştirilmiş Vergi Sistemi (STS – Simplified Tax System / Basitleştirilmiş Vergi Sistemi) veya Profesyonel Gelir Vergisi (NPD – Tax on Professional Income / Profesyonel Gelir Vergisi) kapsamında vergilendirilir.

STS kapsamında mikro işletmeler gelir üzerinden %6 veya gelir – gider farkı üzerinden %15 oranında vergi öderler (ATP Law, 2025). NPD kapsamında ise mikro işletme olarak çalışan tek berber, bireylere hizmetten %4, şirket veya kurumlara hizmetten %6 vergi öder. Mikro işletmeler STS veya NPD kapsamında vergilendirildiklerinde genellikle Katma Değer Vergisi (VAT – Value Added Tax / Katma Değer Vergisi) ödemekten muaftır ve muhasebe yükümlülükleri çok daha basittir (ATP Law, 2025)

3.8.1. İran'da Berberlerin Vergilendirilmesi

İran'da bireysel işletmeler, elde ettikleri gelir üzerinden gelir vergisine tabidir. (Wikipedia, 2025c)

2016 yılı itibarıyla bireysel işletme gelir vergisi dilimleri, 500 milyon IRR'a kadar %15, 500 milyon–1 milyar IRR için %20 ve 1 milyar IRR üzeri için %25 olarak belirlenmiştir. (Wikipedia, 2025c)

Aylık gelir üzerinden vergi dilimleri, 40 milyon IRR'a kadar muaf, 40–80 milyon IRR arası %10, 80–120 milyon IRR arası %15, 120–180 milyon IRR arası %20, 180–240 milyon IRR arası %25, 240–320 milyon IRR arası %30 ve 320 milyon IRR üzeri %35 şeklindedir. (Wikipedia, 2025d)

Şirket statüsündeki işletmeler, %25 oranında kurumlar vergisi ve %0,3 Ticaret Odası vergisine tabidir. (Wikipedia, 2025c).

İran'da mal ve hizmetler üzerinden %9 oranında Katma Değer Vergisi (KDV) alınmaktadır. (Wikipedia, 2025c)

Sosyal güvenlik sistemi kapsamında çalışanlar maaşlarının %7'sini katkı olarak öder, işverenler %20–23, devlet ise %3 katkı sağlar. (Wikipedia, 2025d)

Serbest çalışanlar için sosyal güvenlik katkı oranı %12 ile %18 arasında değişmektedir. (Wikipedia, 2025d)

4. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE BERBERLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE FİİLEN VERGİLENDİRİLMEDİĞİ DURUMLAR

Dünyada tüm ülkelerin yasalarında vergi düzenlemeleri bulunmaktadır. Berberler de yasal olarak gelir vergisi, KDV veya yerel vergiler kapsamında değerlendirilmektedir (OECD, n.d.). Başta gelişmiş ülkeler olmak üzere çoğu ülkede berberler vergilendirilmekte Ancak bazı ülkelerde fiilen vergi alınmamakta veya çok düşük düzeyde uygulanmaktadır (World Bank, n.d.). Vergi alınmayan veya alınamayan ülkelerde çoğunlukla Afrika'nın az gelişmiş ülkeleri olmaktadır.

4.1. Afrika ve Güney Asya Kırsalı

Afrika ve Güney Asya'nın bazı kırsal bölgelerinde berberler tamamen kayıt dışıdır. Örneğin Nijer, Çad veya Bangladeş'in köylerinde berberler devlet kayıtlarına girmediği için fiilen vergi ödemezler. Bu durum, yasal bir muafiyetten değil, devletin vergi toplama kapasitesinin düşüklüğünden kaynaklanmaktadır (IMF, n.d.).

4.2. Savaş veya Kriz Bölgeleri

Somali'nin bazı bölgelerinde veya Afganistan'ın kırsalında vergi idaresi etkin çalışmamaktadır. Bu nedenle berberler yasal olarak vergiye tabi olsalar da fiilen vergi ödemezler (UNDP, n.d.).

4.3. Küçük Ada Devletleri

Nauru gibi bazı ada devletlerinde uzun süre kurumlar vergisi veya gelir vergisi bulunmamıştır. Devlet gelirlerini fosfat madenciliği veya dış yardımlardan sağladığı için berberler fiilen vergi ödemezdi. Son yıllarda bu ülkelerde hizmet vergileri gündeme gelmiştir (Nauru Government, n.d.).

4.4. Türkiye

Yukarıda detaylı bir şekilde anlatıldığı üzere özet vermek gerekirse Türkiye’de berberler basit usul veya gerçek usul vergilendirmeye tabidir. Ancak Türkiye’de berberlerin büyük çoğunluğu basit usule tabidir ve 2021 yılı başından itibaren basit usullerin vergi dışı tutulması sebebiyle gelir vergisi ödemezler. Ayrıca kayıt dışı çalışan berberler de bulunmakta ve sonuçta kayıt altında bile olsalar basit usule tabi oldukları sürece vergilendirme dışında tutulmaktadırlar (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013).

5. Sonuç ve Değerlendirme

Vergilendirmede esas olan kişilerin mali durumlarının takip edilmesi ve mali güçlerine göre verginin alınmasıdır. Dünyanın gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerinin hemen hemen tamamında belli bir kesimin mali gücü olduğu halde vergi dışı tutulduğu görülmemektedir. Mali güç dikkate alınmadan mali, ekonomik ve sosyal bir neden olmadan bir sektörün veya kişilerin vergi dışı tutulması vergi adaletine uymamaktadır. Türkiye’de özellikle ücretli kesimin asgari ücreti aşan gelirinden vergi alınırken bazı kişilerden hiç vergi alınmaması vergiye uyumunu da olumsuz yönde etkileyecektir. Bazı kişilerden gelir vergisinin alınmaması vergilendirmede sosyal amaca da aykırı düşecektir. Esasen bu kişilerden vergi alınmaması bazı kesimlerce sosyal amaca uygun gözükse de aslında sosyal amaca terstir. Şöyle ki; Gelir vergisi dolaysız vergiler içerisinde en önemli vergidir. Belli kesimlerden vergi alınmaması gelir vergisi hasılatını azaltacaktır. Bu hasılatın azalması durumunda telafi amacıyla dolaylı vergilere ağırlık verilecektir. Dolaylı vergiler ise tersine artan oranlı yapısı nedeniyle gelir dağılımını olumsuz yönde etkileyen vergilerdir. Bunun yanında gelir vergisi hasılatının azalması durumunda devlet borçlanma yolunu tercih edebilecek bu da ayrıca gelir dağılımını olumsuz etkileyecektir. Borçlanma dışlama etkisi meydana getirerek özel sektör yatırımlarını da azaltabilecektir. Bütün bunlara ilave olarak belirli sektörlerden vergi alınmaması bazı vergi ödeyen kişileri bu alanlara yani vergisiz alanlara kaymasına yol açabilecek bu da devletin vergi gelirlerini daha da azaltabilecektir.

Basit usule tabi olan berberlerin yukarıda detayları anlatıldığı şekliyle vergilendirilmeye başlanmasının doğru bir yaklaşım olduğunu vurgulamaya çalıştım. Ancak bu kesim gerçek usulde vergilendirileceği zaman muhasebeci ihtiyacı ortaya çıkacak ve bunlara rutin ödemeler yapılması gerekecektir. Bilindiği üzere maliye literatüründe “vergi maliyeti” adı verilen bir kavram vardır. Vergi maliyeti açık ve zımni (gizli, örtük) maliyet olarak ikiye ayrılmaktadır. Konumuz açısından vergi ödeyebilmek için beyannamenin düzenlenmesi ve diğer ödevlerin yerine getirilmesinde mükellefin muhasebeciye ödediği tutar gizli (örtük, zımni) maliyet olarak geçmektedir. Bu tutarın, mükellefin kazancı ve ödediği vergi içerisinde önemli bir paya sahip olmaması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle mükellefin ödediği vergiyle kıyaslandığında muhasebeciye ödenen tutarın yüksek olmaması gerekmektedir. Bu bağlamda vergi maliyetleri düşürülmeli, vergi en az maliyetle en çok hasılat sağlayacak şekilde hazineye intikal etmelidir. Ödenen verginin ve mükellefin karşıladığı gizli maliyetlerin artması bahsi geçen kesimin kayıt dışı çalışmasına etki edebilecek unsurlardan biri olarak görülebilmektedir. Daha açık ifade etmek gerekirse berberler vergilendirilmeli ancak vergilendirilirken gizli (örtük) maliyetler minimuma indirilmelidir.

1 Ocak 2026 tarihinden itibaren basit usule tabi olan bazı kişilerin gerçek usule alınması vergi adaletine uygun olmaktadır. Ancak gelir elde eden başta berber olmak üzere bazı kesimlerin bu düzenleme dışında tutulması Anayasa 73. Maddesi birinci fıkrasında geçen mali güç ilkesine ters düşmektedir. Dünyanın hiçbir gelişmekte ve gelişmiş ülkesinde berberler vergi dışında tutulmamaktadır. Asgari ücretin vergi dışı tutulduğu ve üzerindeki ücretlerin vergilendirildiği ülkemizde özellikle büyük şehirlerde birçok berber, asgari ücretin üzerinde gelir elde etmektedir. Dolayısıyla asgari ücreti aştığı için vergilendirilen işçi ve memurdan daha fazla kazanmaktadırlar. Berberler emeklerini arz ederek gelir elde etmekte savı da doğru değildir keza asgari ücretin üzerinde gelir elde eden birçok kişi de emeğini arz ederek gelir elde etmekte ve artan oranlı bir şekilde vergilendirilmektedirler.

Yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere modern devletlerde berberlerin tamamen vergiden muaf tutulması söz konusu değildir. Ancak kayıt dışılık, kriz koşulları veya özel ekonomik yapılar nedeniyle bazı ülkelerde berberler fiilen vergi ödememektedir. Vergilendirmede adalet ve mali güç ilkeleri kapsamında Türkiye’de berberlerin de diğer gerçek usule

alınan mükelleflerde olduğu gibi özellikle büyük şehirlerde vergilendirme kapsamında alınması gerekmektedir.

Kaynaklar

- Adesina, E. A., Omotunde, A., & Abifarin, O. (2023). Nigeria's accelerated economic growth: The nexus between corporate governance and alternative dispute resolution. *World Affairs: The Journal of International Issues*, 27(3), 128–160.
- Agenzia delle Entrate. (2025). *Nuovo regime IVA per le piccole imprese*. <https://www.agenziaentrate.gov.it> (Retrieved August 28, 2025)
- Akbulak, Y. (2023). *Japonya'da "yabancı şirketler"e ilişkin vergilendirme*. Legal.com.tr. <https://legal.com.tr/blog/ekonomi/japonyada-yabanci-sirketlere-iliskin-vergilendirme/> (Retrieved August 28, 2025)
- ATP Law. (2025). *The simplified tax system in Russia*. <https://atplaw.com/en/article/usn> (Retrieved August 30, 2025)
- Avalara. (n.d.). *State rates*. <https://www.avalara.com/taxrates/en/state-rates.html> (Retrieved August 28, 2025)
- Azerbaycan Vergi Dairesi. (n.d.). *Simplified tax guidelines for small businesses*. <https://www.taxes.gov.az> (Retrieved August 28, 2025)
- Bundesfinanzministerium. (2019). *100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland* [PDF]. https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2019/12/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-100-jahre-umsatzsteuer_pdf.pdf (Retrieved August 30, 2025)
- Bundesministerium der Finanzen. (n.d.). *Das deutsche Steuersystem*. <https://www.bundesfinanzministerium.de> (Retrieved August 30, 2025)
- Bundeszentralamt für Steuern. (n.d.). *Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag*. <https://www.bzst.de> (Retrieved August 30, 2025)
- Deutscher Städtetag. (n.d.). *Gewerbesteuer und Hebesätze*. <https://www.staedtetag.de> (Retrieved August 30, 2025)
- Direction Générale des Finances Publiques. (2016). *Impôt sur les sociétés*. <https://www.impots.gouv.fr/international-professionnel/impot-sur-les-societes> (Retrieved August 28, 2025)
- Direction Générale des Finances Publiques. (2025). *Je fais de la location meublée, dois-je payer de la CFE (cotisation foncière des entreprises)?* <https://www.impots.gouv.fr/particulier/questions/je-fais-de-la-location-meublee-dois-je-payer-de-la-cfe-cotisation-fonciere-des> (Retrieved August 28, 2025)

- EY Global. (2025). *China officially enacts VAT law, ushering in a new era of tax governance*. https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-alerts/china-officially-enacts-vat-law-ushering-in-a-new-era-of-tax-governance (Retrieved August 30, 2025)
- Findexable.az. (n.d.-a). *Basitleştirilmiş vergi uygulamaları*. <https://www.findexable.az> (Retrieved August 28, 2025)
- Findexable.az. (n.d.-b). *Basitleştirilmiş vergi uygulamaları*. <https://www.findexable.az> (Retrieved August 29, 2025)
- Fisco Oggi. (2019). *Fisco Oggi*. <https://www.fiscooggi.it> (Retrieved August 28, 2025)
- Hawksford. (2022). *Understanding VAT small-scale and general taxpayers in China*. <https://www.hawksford.com/insights-and-guides/china-business-guides/understanding-vat-small-scale-and-general-taxpayers-in-china> (Retrieved August 30, 2025)
- IMF. (n.d.). *Taxation challenges in Sub-Saharan Africa and South Asia*. <https://www.imf.org> (Retrieved September 5, 2025)
- Internal Revenue Service. (2025a). *Federal income tax rates and brackets*. <https://www.irs.gov/filing/federal-income-tax-rates-and-brackets> (Retrieved August 28, 2025)
- Internal Revenue Service. (2025b). *Self-employment tax (Social Security and Medicare taxes)*. <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/self-employment-tax> (Retrieved August 28, 2025)
- Katma Değer Vergisi Kanunu (Kanun No. 3065). (1984). *Katma Değer Vergisi Kanunu*. <https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/kanunlar/katma-deger-vergisi-kanunu-3065> (Retrieved September 3, 2025)
- Légifrance. (2025). *Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en France*. https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147022 (Retrieved August 28, 2025)
- Lohnsteuertabelle.com. (2025). *Grundfreibetrag und Steuersätze*. <https://www.lohnsteuertabelle.com> (Retrieved August 30, 2025)
- Made in Russia. (2022). *Self-employment in Russia: Myth or new opportunities*. <https://madeinrussia.ru/en/news/13402> (Retrieved August 30, 2025)
- OECD. (2023). *SME and entrepreneurship policy in the Russian Federation* [PDF]. <https://www.oecd.org/industry/smes/SME-and-entrepreneurship-policy-in-Russian-Federation.pdf> (Retrieved August 30, 2025)
- OECD. (n.d.). *Tax systems overview*. <https://www.oecd.org/tax> (Retrieved September 5, 2025)

- Protax Consulting. (n.d.). *US expat taxes: Filing as American living in Japan*. <https://protaxconsulting.com/tr/blog/us-expat-taxes-filing-as-american-living-in-japan/> (Retrieved August 28, 2025)
- PwC China. (2025). *Overview of PRC taxation system*. <https://www.pwccn.com/en/services/tax/accounting-and-payroll/overview-of-prc-taxation-system.htm> (Retrieved August 30, 2025)
- PwC. (2025a). *Italy—Individual—Other taxes*. <https://taxsummaries.pwc.com/italy/individual/other-taxes> (Retrieved August 28, 2025)
- PwC. (2025b). *Azerbaijan corporate—Other taxes*. <https://taxsummaries.pwc.com/azerbaijan/corporate/other-taxes> (Retrieved August 28, 2025)
- Service-Public.fr. (n.d.). *Fiscalité des travailleurs indépendants en France*. <https://www.service-public.fr> (Retrieved August 28, 2025)
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi. (n.d.). *Esnaf ve sanatkâr sicili tescil başvurusu*. <https://www.turkiye.gov.tr/ticaret-esnaf-ve-sanatkr-sicili-tescil-basvurusu-4664> (Retrieved September 3, 2025)
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı. (2013). *Basit usule tabi mükellefler için vergi rehberi* [PDF]. https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/getFileResources?objectKey=arsiv/onceki-dokumanlar/2013_basit_usul.pdf
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). *Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi düzenleme kılavuzu (1003B)* [PDF]. <https://ebeyanname.gib.gov.tr/muphb2.pdf> (Retrieved September 3, 2025)
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022). *Basit usule tabi mükelleflere yönelik bilgilendirme (320 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)* [PDF]. <https://defterbeyan.gov.tr/documents/kilavuz/basit-usule-tabi-mukelleflere-yonelik-bilgilendirme-metni.pdf> (Retrieved September 3, 2025)
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı. (2024). *Basit usulde vergilendirmeye ilişkin had ve tutarlar* [PDF]. <https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportalfile/file/getFileResources?objectKey=arsiv/yarim-kaynaklar/yararli-bilgiler/BasitUsuldeVergilendirmeyelliskinHadVeTutarlar.pdf> (Retrieved September 3, 2025)
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı. (n.d.). *KDV oranları listesi*. <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/kdv-oranlari-listesi> (Retrieved September 3, 2025)

- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2024). *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 509) 'nde değişiklik yapılmasına dair tebliğ (Sıra No: 573) (Resmî Gazete Sayı: 32720)* [PDF]. <https://www.ismmmo.org.tr/dosya/5123/Mevzuat-Dosya/12112024-VUK-573-sayili-tebligi.pdf> (Retrieved September 3, 2025)
- T.C. Ticaret Bakanlığı. (2019). *Odaya sicile kayıt işlemleri*. <https://ticaret.gov.tr/esnaf-sanatkarlar/sikca-sorulan-sorular/odaya-sicile-kayit-islemleri> (Retrieved September 3, 2025)
- T.C. Ticaret Bakanlığı. (2021). *Berberlik ve kuaförlük meslek kılavuzu*. <https://ticaret.gov.tr/esnaf-sanatkarlar/yayinlar/meslek-kilavuzlari/berberlik-ve-kuaforluk-meslek-kilavuzu> (Retrieved September 3, 2025)
- Tokyo Apartment Inc. (2025). *The ¥1000 haircut in Japan—Cheap, quick, and worth it?* <https://tokyoapartmentinc.com/foreigners/topics/202508151961.htm> 1 (Retrieved August 28, 2025)
- UNDP. (n.d.). *Governance and tax systems in fragile states*. <https://www.undp.org> (Retrieved September 5, 2025)
- Wikipedia. (2025a). *Income tax in China*. https://en.wikipedia.org/wiki/Income_tax_in_China (Retrieved August 30, 2025)
- Wikipedia. (2025b). *Taxation in Russia*. https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Russia (Retrieved August 30, 2025)
- Wikipedia. (2025c). *Taxation in Iran*. https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Iran (Retrieved August 31, 2025)
- Wikipedia. (2025d). *Iranian labor law*. https://en.wikipedia.org/wiki/Iranian_labor_law (Retrieved August 31, 2025)
- World Bank. (n.d.). *Informal economy and taxation*. <https://www.worldbank.org> (Retrieved September 5, 2025)
- Yavuz, H. (2019). Japonya katma değer vergisi sistemi: Türkiye'ye ilişkin çıkarımlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 42(365), 74–84.
- Yushkov, A., & Loughhead, K. (2025). State individual income tax rates and brackets, 2025. Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/data/all/state/state-income-tax-rates> (Retrieved August 28, 2025)

BÖLÜM 6

YARGISAL PERSPEKTİFTEN VERGİ İTİRAZ VE TEMYİZ KOMİSYONLARI: TÜRK VERGİ YARGISI TARİHİNE DAİR KISA BİR DEĞERLENDİRME

Çağrı Alihan ÇELİK, Hamza KAHRİMAN¹

ÖZET

Türkiye'de 1982 yılı öncesinde bazı vergi uyuşmazlıkları vergi itiraz ve temyiz komisyonları tarafından çözümleniyordu. Bu komisyonlar tipik bir mahkemede bulunması gereken birtakım güvence ve özellikleri tam manasıyla taşımamaktaydı. Bunlar: bağımsızlık, tarafsızlık ve kesin hükümdür. Bu bölümde bu komisyonların tipik bir mahkeme olup olmadığı hususuna, anılan güvence ve özellikler bağlamında, odaklanılmaktadır. Bu komisyonların Nijerya'da faaliyet gösteren bir benzeri bu bölüm kapsamında incelenmektedir.

1



Lisans: Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası (*License: Creative Commons Attribution 4.0 International*) (CC BY 4.0).

Açık Erişim / Open Access.

DOI (kitap): <https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219>

Tavsiye Edilen Atıf / Recommended Citation:

Çelik, Ç. A. ve Kahrıman, H. (2025). Yargısal perspektiften vergi itiraz ve temyiz komisyonları: Türk vergi yargısı tarihine dair kısa bir değerlendirme. H. Kahrıman ve H. Bay (Ed.), *Vergi sisteminde dönüşüm: Hukuki uyuşmazlıklar, aflar ve yeni vergi düzeni* içinde (ss. 165–183). Turkuaz Yayınları.
<https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219.c161>

Anahtar Kelimeler: Vergi itiraz ve temyiz komisyonları, Bağımsızlık ve tarafsızlık, Kesin hüküm.

TAX OBJECTION AND APPEALS COMMISSIONS FROM A JUDICIAL PERSPECTIVE: A BRIEF EVALUATION ON THE HISTORY OF TURKISH TAX JUDICIARY

ABSTRACT

In Türkiye, certain tax disputes were resolved by tax objection and tax appeal commissions before 1982. These commissions did not fully possess certain guarantees and characteristics that should be present in a typical court. These are: independence, impartiality, and final judgment. This chapter focuses on whether these boards are typical courts in the context of the aforementioned guarantees and characteristics. A similar commission operating in Nigeria is also examined within the scope of this chapter.

Keywords: Tax appeal and review commissions, Independence and impartiality, Res judicata.

1. Giriş

Devletin üç temel kuvvetinden birisi olan yargı, çoğu zaman soyut normlar üzerinden tartışılır; oysa somut hukuk düzenlerinde “yargı” denen şey, etten kemikten kurumlar, belli statüye sahip kişiler ve gündelik hayatı doğrudan etkileyen kararlar üzerinden vücut bulur. Yargısal fonksiyonun sınırları ile idarenin uyuşmazlık çözme kapasitesi arasındaki çizgi, özellikle modern refah devletlerinde giderek daha geçirgen hâle gelmiştir. İdarenin, uyuşmazlıkları çözmek üzere donatıldığı yetkiler, kimi zaman bir mahkemenin kararına son derece benzeyen tasarruflar üretmekte ve “ne zaman gerçekten yargı kararından söz ederiz?” sorusunu kaçınılmaz kılmaktadır.

Yargı fonksiyonunun kimliğini belirleyen unsurlardan bazıları olan bağımsızlık, tarafsızlık ve kesin hüküm kavramları yalnızca teorik düzlemde değildir; bunlar, somut kurumlar üzerinden hayata geçmediğinde, ortada tipik bir yargı kararı ve yargılama olmadığı yönünde bir netice ortaya çıkar. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin (AİHS) 6. maddesinde yer alan adil

yargılanma hakkına ilişkin anılan kavramlar/güvenceler bir kararın oluşumu aşamasında yoksa gerçek manada bir yargılamadan da söz edilemez.

Bu çalışmada, vergi itiraz ve temyiz komisyonları bünyesinde ve faaliyetinde anılan güvencelerin varlığına dair bir değerlendirme yapılacaktır. Bu çerçevede öncelikle anılan güvencelere değinilecek, ardından vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının kuruluş nedeni aktarılacaktır. Sonrasında bu komisyonlar ve güvenceler özelinde birtakım tartışmalara ve açıklamalara yer verilecektir. Son bölümde ülkemiz vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına benzer bir örnek olan Nijerya Tax Appeal Tribunal (TAT) üzerinde durulacaktır.

2. Yargı İşlevinin Kimliği Olarak Bağımsızlık, Tarafsızlık ve Kesin Hüküm

Mahkemeler ve yarı-yargısal faaliyet gösteren organlar aracılığı ile yürütülen idari yargılama, modern devletlerin yargı mekanizmasında hem yaygın bir olgu hâline gelmiş hem de vazgeçilmez bir araç niteliği kazanmıştır. Refah devleti anlayışının ortaya çıkmasıyla birlikte devlet, yalnızca kişiler arasında refah ve fayda dağıtımını amaçlayan değil; aynı zamanda insan davranışlarına yönelik çeşitli düzenlemeler ve müdahaleler öngören bir yapıya bürünmüştür. Bu durum idari makamların ve yargı organlarının önemini artırmıştır. İdari uyuşmazlıkları çözen yargı yerleri ve idari makamlar; yapı, işlev ve çözdükleri uyuşmazlıkların niteliği bakımından ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Anglo-Sakson hukuk sisteminin geçerli olduğu ülkelerde idari yargılama ile adli yargılama koordineli biçimde yürütülür ve bu faaliyetin amaçlarından biri idari organların işlemlerinin etkin biçimde denetlenmesidir. Buna karşılık Kıta Avrupası sistemlerinde, genel olarak ayrı ve müstakil bir idari yargı düzeni yer alır. Fransa'daki Conseil d'État buna tipik bir örnektir. Anglo-Sakson sisteminde ise örgütlenme yapısı farklı olmakla birlikte, ilgili idari iş ve işlemlerin hukuki denetimi yapılmakta; bu denetimde yetki aşımı, hukuki hata, usul şartlarının uygulanmaması veya temel hukuki ilkelerden sapma gibi ölçütler dikkate alınmaktadır².

² Vibhute, K. I. (1987). Administrative Tribunals and the High Courts-A Plea for Judicial Review. Journal of the Indian Law Institute, 29(4), 524–546, pp.524-525.

Yukarıda sayılan sistemlerden hangisine dâhil olursa olsun, bir mahkemenin tipik bir mahkeme olarak kabul edilmesi ve en azından asgari düzeyde güvencelerle donatılmış bir yargılama yapabilmesi için belirli özellikleri taşıması gerekir. Bu nitelikler sağlandığında günümüzde temel bir insan hakkı olarak kabul edilen adil yargılanma hakkı da güvence altına alınmış olur. Diğer bir ifadeyle tipik bir mahkemede bulunması gereken bazı güvenceler ve özellikler o mahkemeyi gerçek bir yargı merci haline getirmekte ve yapılan yargılamayı da adil ve etkin kılmaktadır. Bu güvencelerden ikisi bağımsızlık ve tarafsızlıktır ve adil yargılama hakkının birer parçasıdır. Bunlar AİHS’de de yer almaktadır.

AİHS’de düzenlenen adil yargılanma hakkı, uyuşmazlıkların bağımsız ve tarafsız mahkemeler tarafından çözümlenmesini gerektirir. Bu hak hem ceza davalarında hem de medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklarda uygulanır. Bağımsızlık ve tarafsızlık güvenceleri birbirine sıkı sıkıya bağlıdır. Yürütmenin etkisinden bağımsız olmayan bir yargı yerinin, yürütmenin taraf olduğu bir uyuşmazlıkta tarafsızlık göstermesi çoğu durumda mümkün değildir. Böyle bir durumda adil yargılanma hakkından söz etmek mümkün olmaz. Üstelik gerçek bir bağılılık veya yanlılık olmasa bile, makul ve objektif bir şüphe doğması hâli de AİHS’nin 6. maddesinin ihlal edildiği sonucunu doğurabilir³.

Adil yargılanma hakkı kapsamında bağımsız ve tarafsız mahkemelerin varlığı, idari yargı yerleri ve vergi yargısı bakımından da kritik önemdedir. İdari itiraz yerlerinin bağımsız mahkemelerce denetlenmemesi ve tipik yargılama yetkisini aşan kararlar vermesi durumunda hukukun üstünlüğü ilkesi zedelenir. İtiraz mercileri aracılığıyla idari işlemlerin denetimi ve adaletin sağlanması elbette olumlu karşılanacak bir yaklaşımdır; ancak adaletin tam anlamıyla sağlanabilmesi için bu itiraz mercilerinin de bağımsız mahkemelerin denetimine tabi olması gerekir. Bu denetim ancak belirli mahkemeler veya yüksek mahkemeler tarafından etkin biçimde gerçekleştirilebilir⁴. Bu mahkemelerce yapılacak denetimin de bağımsız ve tarafsız bir organizasyon yapısı içinde yürütülmesi zorunludur.

³ Harris, D., O’Boyle, M., & Warbrick, C. (2021). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku (Çev. Ulaş Karan ve Mehveş Bingöllü). Güncelleştirilmiş Dördüncü Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, s.422.

⁴ Vibhute, p.546.

Bir mahkemenin bağımsız ve tarafsız olması yaptığı yargılamayı tam manasıyla tipik bir yargılama haline getirmez. Belirli ölçüde kesin hüküm içeren ve nihai sonuç doğuran kararlar da verebilmelidir. Bunun yanında, yargı yerleri arasındaki ilişki nedeniyle bir yargı yerinin verdiği karar diğerinin denetimi veya incelemesi altında olabilir. Genellikle üst derece yargı yerlerinin gerçekleştirdiği bu işlev kararı incelenen yargı yerinin hükmünün kesin hüküm niteliğini etkilemez. Sadece hükmün kesinleşmesi biraz ötelenmiş olur. Fakat hüküm hala hukuk âlemi ile maddi dünyada sonuç doğurmaya muktedirdir.

Kesin hüküm verme yetkisine sahip olmayan bir makamın kararları yargı kararı niteliği taşımaz. Bu ifade, yargı fonksiyonunun özünü oluşturan bağlayıcılık ve kesinlik unsurlarının varlığını zorunlu kılan klasik yargılama teorisinin temel bir sonucudur. Zira kesin hüküm, uyuşmazlığın taraflar açısından hukuken tartışmaya kapalı hâle gelmesini, devletin yargısal otoritesi tarafından nihai bir çözüme kavuşturulmasını ve bu çözümün başka bir merci tarafından değiştirilememesini ifade eder. İdarenin farklı organları çeşitli yöntemlerle uyuşmazlık çözebilir; ancak bu kararlar kesin hüküm oluşturmaz ve ilgililer tarafından yargı yoluna taşınabilir. Bu tür idari çözüm yolları, her ne kadar pratik ve hızlı bir değerlendirme sağlasa da bireyin yargı mercilerine erişim hakkını ortadan kaldırmadığı ve kararların hukuki denetime tabi olmasını engellemediği için, özünde idari faaliyet niteliğini korur. Rekabet Kurulu, RTÜK, SPK gibi düzenleyici ve denetleyici konumda olan otoritelerin kararları da bu niteliktedir. Bu kurumlar, belirli ölçüde bağımsızlık ve uzmanlaşma derecesine sahiptirler ve bazı durumlarda yargısal usullere benzer şekilde delil incelemesi, karşı tarafın dinlenmesi ve gerekçeli karar yazımı gibi süreçler işletirler. Ancak verdikleri kararların kesinlik taşıması ve yargı denetimine açık olması sebebiyle bu kurumların gerçek anlamda yargısal bir fonksiyon icra ettiği ifade edilemez. Bu organlar belli ölçüde bağımsızlık ve tarafsızlık kıstaslarını sağlasa da kararlarının kesin hüküm niteliği taşıması nedeniyle, çözümleme faaliyetleri yargısal faaliyet olarak kabul edilemez. Bu nedenle söz konusu organların yetkisi, yargısal değil, düzenleyici ve idari nitelikte bir uyuşmazlık çözme yetkisi olarak değerlendirilmekte; bu da erkler ayrılığı ilkesi çerçevesinde idarenin

yargı yetkisini kullanamayacağına ilişkin anayasal sınırların bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır⁵.

Anlatılanlara ek olarak, yargısal karar, özel bir sürecin sonunda verilen ve gerekçeli olması zorunlu olan karardır. Bu süreç, yalnızca maddi olguların değerlendirilmesini içermez. Aynı zamanda tarafların iddia ve savunmalarının karşılaştırılmasını, hukuki normların somut olaya uygulanmasını ve bütün bunların sonucunda hukuk tekniğine uygun, denetlenebilir ve şeffaf bir gerekçenin oluşturulmasını da içerir. Kurul hâlinde çalışan mahkemelerde karar, birden fazla hâkimin ortak iradesiyle verilir ve üst derece yargı yerlerinin denetimine tabidir. Bu durum, yargısal kararların sadece bireysel hâkim görüşünü değil, yargı organının kolektif aklını temsil ettiğini ve denetim mekanizmaları sayesinde hataların giderilebildiğini gösterir. Yargısal kararın bağlayıcılığı ve kesin hüküm niteliği, onu idari kararlar karşısında üstün kılar. Bu üstünlük, hukuk düzeninin istikrarını sağlama, uyuşmazlıkların nihai şekilde çözülmesini güvence altına alma ve devletin yargı tekeline dayanan otoritesini somutlaştırma açısından merkezi bir rol oynar. Erkler ayrılığı ilkesi gereğince bir ülkede yargı kararları ilgili konudaki nihai ve bağlayıcı kararlardır. Dolayısıyla yargı organlarının kararlarına yüklenen bu nihai ve kesin nitelik, sadece teorik bir farklılık yaratmakla kalmaz; uygulamada bireylerin hak arama özgürlüğünün güvence altına alınması, idarenin hukuk içinde tutulması ve hukuki güvenliğin sağlanması bakımından vazgeçilmez bir işlev görür⁶.

Yukarıda bir yargı merciinde ve yapılan yargılamada bulunması gereken birtakım güvenceler/kavramlar teorik olarak açıklanmıştır. Özetle, günümüzde kabul gören ve bir mahkemenin ve yapılan yargılamanın barındırması gereken özelliklerden üçü bağımsızlık, tarafsızlık ve kesin hüküm verebilme yetisidir. Bunların olmadığı durumda güncel anlayış nazarında tipik bir yargılamadan söz edilemeyeceği gibi adil yargılama hakkının sağlandığından da bahsedilemeyecektir.

⁵ Gözler, K. (2021). Türk Anayasa Hukuku. 4. Baskı, Bursa, Ekin Yayın ve Dağıtım, s.1157.

⁶ Kaboğlu, İ. Ö. (2021). Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar). 16. Baskı, Güncelleştirilmiş ve Sadeleştirilmiş, Legal Yayıncılık, İstanbul, s.139.

3. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının Ortaya Çıkış Nedeni

Bir yargı yerinin veya itiraz makamının oluşturulması hem teorik hem de pratik temellere dayanır. Yeni ortaya çıkan bir uyuşmazlık tipi için özel uzmanlık mahkemelerinin kurulması, var olan ve çözümü nispeten daha basit uyuşmazlıkların ise genel görevli mahkemelere bırakılması ya da hızlı ve masrafsız çözümler üretmek amacıyla oldukça basit prosedürlere sahip itiraz mercilerinin oluşturulması bu gerekçelere örnek gösterilebilir. Bu tür yapılanmalar ülkeden ülkeye farklılık gösterir.

Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde, 1924 tarihli kanun ile yürütmenin içinde yer alan Vergi İtiraz Kurulu (The Board of Tax Appeals) kurulmuştur. Bu kurulun oluşturulmasının temel nedeni, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile vergi mükellefleri arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde bağımsız ve tarafsız bir değerlendirme mekanizması sağlamaktır. Vergi idaresinin bir işlemi değerlendirip vergi borcunun doğduğuna kanaat getirmesi sonrasında bu değerlendirme ve kanaatin denetlenebilmesi için ayrı bir itiraz mercii oluşturulmuştur. Bu ihtiyacın ortaya çıkmasının bir diğer nedeni de Bakanlık uygulamalarına duyulan memnuniyetsizliktir. Çünkü ilgili dönemde, uyuşmazlığı çözmekle görevli olan kişi aynı zamanda vergi tahsil etmekle de yükümlüydü ve bu durum mükellef aleyhine, devlet lehine sonuçların doğmasına yol açıyordu. Mükellef, Bakanlık yetkilisini ikna edemezse vergiyi ödemek ve iadesi için dava açmak zorunda kalıyordu. Böylece uyuşmazlığın yargısal çözümü çoğu kez tahsil sonrası gerçekleşebiliyordu⁷. Kurulun adı daha sonra ABD Vergi Mahkemesi (U.S. Tax Court) olarak değiştirilmiş; isim değişikliği sonrasında bir süre yürütme içinde faaliyet göstermeye devam etmiş ancak ardından yürütme ile bağıni ortadan kaldıran düzenlemeler getirilmiştir. Son olarak mahkemenin ve üyelerinin bağımsızlığı yasal güvenceye bağlanmıştır. Günümüzde bu mahkeme yürütmeden bağımsız bir yargı organıdır ve ülkenin vergi idaresinin kararlarına karşı başvurulacak temel mercidir⁸.

⁷ Siefkin, F. D. (1928). Procedural Methods of The Board of Tax Appeals. American Bar Association Journal, 14(7), 365–369, p.365.

⁸ Amerika Birleşik Devletleri Vergi Mahkemesi Tarihi: <https://www.ustaxcourt.gov/history/> (Erişim Tarihi: 01.11.2025).

Görüldüğü üzere çağdaş anlamda bir mahkeme olarak faaliyet gösteren ve kuruluşunda esasen itiraz mercii niteliği taşıyan bu yapının oluşturulması belirli ihtiyaçlara dayanmakta, zamanla gelişen yargı sistemi ve hukuk anlayışı çerçevesinde yeni özellikler kazanarak bugünkü hâline evrilmiş bulunmaktadır. Ülkemiz açısından da günümüzde faaliyet gösteren vergi mahkemelerinin temeli, geçmişteki vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına dayanmaktadır.

4. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının Tarihçesi

Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi ile ilgili olarak çeşitli ülkelerde farklı farklı ifadelerle görmekteyiz. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile İngiltere’de “Financial Jurisdiction” ya da “Fiscal Jurisdiction” terimleri kullanılırken, Almanya’da “Finanziellgerichtbarkeit” veya “Steuerjustiz”, Fransa’da ise “La Jurisdiction Financiere” yahut “La Jurisdiction Fiscale” gibi terimler kullanılmaktadır. Ülkemizde ise vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları ifade edilirken, “mali yargı”, “vergi yargısı” ve “vergi mahkemeleri” gibi terimler tercih edilmektedir⁹.

Bu kavramlardan birisi olan mali yargı kavramı, vergi yargısı kavramına göre daha geniş anlam barındırmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi yargısı kavramı, mali yargı kavramına kıyasla daha dar bir anlama sahiptir. Mali yargı kavramı, devletin tüm gelir ve gider kanunlarından doğan uyuşmazlıkların çözüm yollarını kastederken; vergi yargısı, sadece vergilere ilişkin itilafların çözümüne ilişkin süreçleri ifade eder¹⁰.

Ülkemizde vergi yargısı organlarının tarihsel gelişimi Osmanlı Dönemi ve Cumhuriyet Dönemi olmak üzere iki ana döneme ayrılarak incelenebilir. Osmanlı’da bugünkü manada “vergi yargısı” sisteminden ancak Tanzimat Dönemi ile bahsetmek mümkün hale gelmiştir. Tanzimat Dönemi’nde çıkarılan 1864 tarihli Teşkil-i Vilayet Nizamnamesi ile devletin vergilendirme işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların çözülmesinde İdare

⁹ Aksoy, Ş. (1999). Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 5.

¹⁰ Arslan, M. (2021). Vergi Hukuku, Nobel Akademik Yayıncılık, 10. Basım, Ankara, s. 355.

Meclis'leri görevli kılınmıştır. Bu oluşum, yargı benzeri faaliyet gösteren bugünkü idari yargı mercilerinin temelini oluştursa da bu kurulların kararlarının merkezin onayı ile geçerlilik kazanması, bu kararlara tam bir yargısal vasıf kazandırmamıştır¹¹.

1868 tarihinde Fransız sisteminin etkisi ile bugünkü Danıştay'ın temelini oluşturan Şûra-i Devlet Nizamnamesi ile Şûra-i Devlet kurumu kurulmuş ve bugünkü anlamda ilk vergi yargısı teşkilatı ortaya çıkmıştır. Şûra-i Devlet'in kurulmasından sonra her bir vergi türü için çeşitli yasal düzenlemelerle özel bir vergi yargısı oluşturulmuştur¹². Dolaysız vergilere ilişkin uyuşmazlıklar il ve ilçe meclislerinde incelenmiştir. İl meclisleri birinci derece, ilçe meclisleri ise ikinci derece merciler olarak görevlendirilmiştir. Bu mercilerin kararlarına karşı ise Danıştay'a temyiz başvurusu hakkı tanınmıştır¹³. Kanunlarda hakkında herhangi bir çözüm mercii bulunmayan uyuşmazlıklar ve dolaylı vergilere ilişkin itilaflarda görevli yargı mercii adliye mahkemeleri olarak belirlenmiştir¹⁴.

Özetle, ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının hangi mercilerce çözümleneceği konusunda Cumhuriyet döneminde, 1939 yılında çıkarılan 3692 sayılı Kanun'a kadar, belli esas ve ilkelere bağlanmış bir mali yargı sisteminden bahsetmek pek mümkün değildir¹⁵.

Cumhuriyet Dönemi'nde ilk kez 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile bu kanundan doğan uyuşmazlıklara bakmakla görevlendirilmiş olan Vergi itiraz ve temyiz komisyonları kurulmuştur. Bu kanunla iki yargı merci kurulmuştur. Bazı şehirlerde birinci derece yargı mercii olarak "Muvazzaf İtiraz Komisyonu" adında komisyonlar ile Ankara'da "Vergiler Temyiz Komisyonu" adıyla ikinci derece bir yargı mercii oluşturulmuştur. İlk oluşturulduklarında bu komisyonlar sadece Kazanç Vergisi Kanunu'ndan kaynaklı itilaflara bakmakla görevlendirilmiştir. Ancak zaman içinde çeşitli tarihlerde çıkarılan vergi kanunlarından kaynaklı uyuşmazlıklarda da bu

¹¹ Tosuner, M. & Arıkan, Z. (2010). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, DEÜ İİBF Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, s. 21.

¹² Aksoy, s. 37

¹³ Tosuner & Arıkan, s. 21.

¹⁴ Aksoy, s. 38.

¹⁵ Karakoç, Y. (1995). Vergi Yargılaması Hukuku, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul, s.47.

komisyonlar yetkili kılınmıştır. Örneğin, aynı yıl çıkarılan 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile 1931 yılında çıkarılan 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu ilişkin uyuşmazlıklara bu komisyonlara bakmaktaydı¹⁶. Ancak tüm bu çabalara rağmen, vergi yargısı alanında tam bir düzen kurulamamıştır. Modern anlamda düzenleme yukarıda da ifade edildiği gibi, 1939 yılında çıkarılan 3692 sayılı Kanun’la mümkün olabilmıştır¹⁷.

3692 sayılı Kanun, gümrük ve pul vergileri dışındaki tüm vergilere ilişkin itirazlara bakma görevini vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına vermiş ve bu komisyonların kuruluş şekillerinde değişikliğe gitmiştir¹⁸. İtiraz komisyonları Muvazzaf ve Gayrimuvazzaf olarak ikiye ayrılmıştır. Adında anlaşılacağı üzere belli il ya da bölgelerde daimî surette görev yapan muvazzaf komisyonlarına ilave olarak, bina ve arazi vergileri gibi nispeten basit vergilere ait uyuşmazlıkları çözmek ve böylece muvazzaf komisyonların asıl işlerinin engellemesinin önlemek gayesi ile gayrimuvazzaf itiraz komisyonları kurulmuştur¹⁹.

Vergiler Temyiz Komisyonu, Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu’na dayanarak, Ankara’da kurulmuştur. Bir başkan ile yedi daireden oluşan ve her bir dairesinin vergi türü ve/veya illere göre iş bölümüne sahip olduğu bu komisyonun başkan ve üyelerinin tayin, terfi, atama gibi işlemleri, muvazzaf itiraz komisyonu başkan ve üyelerinin tabi olduğu usullere göre oluşturulmuştur²⁰.

1950 yılında çıkarılan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu çeşitli kanunlardaki dağınık hükümleri biraraya toplamış, fakat 3692 sayılı kanunla kurulmuş olan bu komisyonların yapısına ilişkin bir değişiklik getirmemiştir. Aynı yıl çıkarılan ve 2996 Sayılı Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifesi Hakkında Kanun’u değiştiren, 5655 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu, yine itiraz komisyonlarının muvazzaf ve gayrimuvazzaf olmak

¹⁶ Çağan, N. (1971). Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 28(1-4), 183-204, ss.184-185.

¹⁷ Aksoy, s. 38.

¹⁸ Karakoç, ss.49-50.

¹⁹ Turgay, R. (1964). Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu, Maliye Enstitüsü Konferansları (Sekizinci Seri), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No:147, s.179.

²⁰ Aksoy, s. 44.

üzere iki şekilde kurulacağını ve ihtiyaca göre bir bölgede birden fazla itiraz komisyonu kurulabileceğini belirtmiştir²¹.

Vergi itiraz komisyonlarının verdiği kesin kararlar ile vergi temyiz komisyonunun kesin kararlarına karşı Danıştay’a başvuruluyordu. Danıştay kararları kesinleşmeden önce taraflar, Danıştay Kanunu’nun 96. maddesinde sayılan durumların bulunması halinde “muhakemenin iadesi”, 98 maddesindeki durumlar için “kararın düzeltilmesi” ve 101. maddesi hükmüne göre müphem ve birbirine zıtlık durumlar ifade eden haller için “tavzih-i karar” talebinde bulunabilmekteydi²². 1982 yılına kadar vergi yargısı, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay’dan oluşan bu üçlü yapıdan oluşmuş ve 1926 yılından 1982 yılına kadar, 57 yıl süreyle uygulanmış bir örgütlenme modeli olmuştur²³.

Bu komisyonların kuruluş amacı, o dönemde vergi uyuşmazlıklarını Danıştay’a gitmeden önce inceleyen bir yargı yeri oluşturmak ve mükelleflerin vergilendirme işlemlerine karşı basit şekilde başvuru yapabilmesine imkân tanımaktır. Belirli tutarın altındaki uyuşmazlıkların komisyonlarda kesinleşmesi ile de süreci kısaltmak ve daha az masraflı ve hızlı bir çözüm sunmak da diğer bir amaçtır. Bu amaçlarla kurulan komisyonlar tipik bir yargı yerinde bulunması gereken özellikler ve daha önce sözü edilen güvenceleri belli ölçüde taşımamaktadır. Çalışmanın konusunu bu komisyonların tipik birer mahkeme olup olmaması hususu ve bu hususun belirli yargısal güvenceler ve özellikler bağlamında incelenmesi oluşturduğundan, komisyonlarla ilgili yapılan açıklamalar bu aşamada yeterli görülmektedir.

5. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları’nın Tipik Birer Mahkeme Olup Olmadığına Dair Değerlendirme

Genel anlamda bir mahkemede bulunması gereken bazı güvenceler ile özelliklerin ifade edildiği kısımdaki bilgiler ışığında, vergi itiraz ve temyiz

²¹ Karakoç, s. 51.

²² Aksoy, s. 44.

²³ Karakoç, s. 51.

komisyonlarının tam anlamıyla tipik bir mahkeme olup olmadığı bu çerçevede değerlendirilebilir.

Bu noktada, belirli yasal düzenlemeler ile bir merciin hangi şartlarla yargı organı olarak kabul edilebileceği hususunun irdelenmesi gerekmektedir. Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının bazı üyeleri idare tarafından atandığından tam manasıyla bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri olup olmadığı sorusu akla gelmektedir.

1961 Anayasası'nın gerekçesinde, bir merciin yargı organı sayılabilmesi için yargısal usul uygulamasının yanında üyelerinin hâkim niteliğini haiz olması gerektiği belirtilmiş, bu nedenle vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının tam bir yargı organı sayılamayacağı ifade edilmiştir²⁴. Bu açıdan, bazı komisyonların üyelerinin idare tarafından atanması ve hâkim statüsüne sahip olmamaları, bu komisyonların tipik bir mahkeme olarak kabul edilmesini güçleştirmektedir. Ayrıca bir yargı yerinin AİHS'nin 6. maddesi bağlamında bağımsız kabul edilip edilemeyeceği değerlendirilirken, üyelerin atanma şekli ve kurumun bağımsız bir görünüm sergileyip sergilemediği gibi kıstaslar önem taşır²⁵. AİHS ilgili hükümlerine göre de ortada bağımsız ve tarafsız olabilecek bir organizasyon bulunmamaktadır.

Gerçekten de vergi itiraz ve temyiz komisyonları, 1961 Anayasası hükümleri karşısında yargı yeri olarak kabul edilmemiştir. Bağımsızlık niteliğini taşımayan ve anayasal açıdan da taşınması mümkün olmayan bu komisyonlar bakımından yargısal tasarruflarda bulunulması anayasal sakıncalar doğurmuştur. Bu sorunun giderilmesi için anayasal bazı düzenlemeler önerilmiş; Anayasa Mahkemesi de bu komisyonları faaliyette oldukları dönemde gerçek anlamda bağımsız bir mahkeme olarak değerlendirmemiştir²⁶.

Tüm bunların yanında, yargılamada uzmanlık ve hukuk bilgisi, idari itiraz mercilerinin kanunları ve Anayasayı yorumlayabilmesi için zorunlu unsurlardır. Bu nedenle itiraz mercilerinin üyelerinin yargı mensuplarından oluşması ideal olsa da yargı mensubu olmayan bir kişinin belirli konularda tarafsız ve doğru karar verebilmesi de imkânsız değildir. Bağımsızlık

²⁴ (AYM, E.1963/88, K.1964/44, 02/06/1964)

²⁵ <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-78989> Brudnicka and Others v. Poland, no. 54723/00, § 38 ECHR 2005-II

²⁶ Çağan, s.191.

güvencesi sağlanmış bir idareci veya devlet yetkilisi de önyargısız karar verebilir. Ancak kurumsal güvencelerin yokluğu, bu potansiyel tarafsızlığı her durumda yeterli hâle getirme²⁷.

Vergi ihtilaflarına bakan ilk derece mahkemesi niteliğindeki bu komisyonlar, günümüzde olduğu gibi, yalnızca mükellefiyeti kaldırma yetkisini haizdiler ve vergilendirme işlemini değiştiremez ya da yeni bir vergilendirme tesis edemezlerdi. Temyiz komisyonları ise itiraz komisyonlarının kararlarını inceleyen ikinci derece makam konumundaydı. Her ne kadar itiraz komisyonlarının üzerinde yer alıp içtihadı birleştirme niteliğinde kararlar verebilseler de kararlarının Danıştay tarafından incelenip bozulabilmesi nedeniyle nihai ve bağlayıcı bir etkiye sahip oldukları söylenemeyecektir²⁸. Kararlarının bazıları kesin nitelikte olmakla birlikte, tam anlamıyla kesin hüküm oluşturmamaları sebebiyle tipik bir mahkeme faaliyeti yürüttükleri ifade edilemez. Buna rağmen derece ilişkisi ve kanun yolu varlığı bakımından bu sistemin yargı teşkilatlanmasıyla benzerlik gösterdiği de açıktır.

Nihayetinde, vergi hukukunun da içinde bulunduğu kamu hukuku alanının genişlemesi, idari ve yasama organlarının karar ve faaliyetlerinin etkisinin artması, yargısal bağımsızlık ihtiyacını güçlendirmiştir. Kamu hukuku uyuşmazlıklarında çoğu zaman birbiriyle çelişebilen değerlerin karşılaştırılması gerekir. Örneğin güvenlik ve kamu düzeni ihtiyacı ile temel özgürlüklerin korunması arasındaki denge her zaman kolay kurulan bir denge değildir. Hâkimler ve yargı yerleri, yorum faaliyetlerinde toplumun temel değerlerini yansıtırken insan onuru ve eşitlik gibi ilkelere bağlı kalmak zorundadır²⁹. Her ne kadar Danıştay'ın denetimi öncesi belirli uyuşmazlıkları Danıştay'ın usulünden farklı olarak çözümlenmekle görevlendirilseler de ve kuruluş amacına uygun olsa bile anılan güvence ve özellikleri barındırmaması sebebiyle vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının

²⁷ Leelakrishnan, P. (2012). Reviewing Decisions of Administrative Tribunal: Paternalistic Approach of The Indian Supreme Court and Need for Institutional Reforms. *Journal of the Indian Law Institute*, 54(1), 1–26, p.24.

²⁸ Onar, S. S. (1966). *İdare Hukunun Umumi Esasları* (cilt III). İsmail Akgün Matbaası, s.1913 vd.

²⁹ Mance, L. J. (2014). The Independence of Judges (pp. 55–65). *Essay in The Independence of Judges*. Nils A. Engstad, Astrid Lærdal Frøseth & Bård Tønder (Eds.) Eleven International Publishing, p.63.

belli ölçüde tipik bir mahkeme olmaktan uzaklaştığı, ayrıca adil yargılama hakkının ihlalini engelleyecek tipik bir yargılamayı tam olarak sağlayamadığı ifade edilmelidir.

6. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına Benzer Bir Kurum Örneği: Nijerya Vergi İtiraz Mahkemeleri

Ülkemizde faaliyet gösteren vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına benzer bir yapılanma Nijerya’da görülmektedir. TAT, vergi alanında uzmanlaşmış özel bir ihtisas mahkemesi yerine, komisyon benzeri bir yapıya sahiptir. Bu benzerlik, her iki ülkede de vergi uyuşmazlıklarının öncelikle idari nitelikte organlar tarafından çözülmesi yönündeki tarihsel yaklaşımın bir sonucudur. TAT’ın “mahkeme” olarak adlandırılmasına rağmen gerçek anlamda bir yargı yeri niteliği kazanmamış olması, idari organizasyon içinde konumlanan ve sınırlı yetkilerle donatılan itiraz mekanizmalarının mahkeme statüsüne ulaşması için gerekli yapısal güvencelerin önemini göstermektedir. Özellikle tarafsızlık, bağımsızlık ve kesin hüküm tesis edebilme kapasitesi bakımından yaşanan eksiklikler, TAT’ın işlevini gerçek yargısal faaliyetlerden ayıran temel öğeleri oluşturmaktadır³⁰.

Nijerya’da vergi uyuşmazlıklarının ağır işleyen süreçlerde sonuçlanmasının en önemli nedenlerinden biri vergi alanındaki uzmanlık eksikliği olarak görülmektedir. Bu eksiklik, yalnızca teknik vergi bilgisi yetersizliği anlamına gelmemekte; aynı zamanda hukuki yorum kapasitesinin sınırlılığı, kurumsal koordinasyon eksiklikleri ve vergi yargısının tarihsel olarak zayıf gelişmiş olması gibi yapısal sorunları da içermektedir. Bu eksikliğin giderilmesi amacıyla ilk derece mahkemelerine ek olarak özel görevli ihtisas organları kurulması düşünülmüş ve TAT bu kapsamda

³⁰ Umenweke, M. N., & Agada, N. E. (2021). Jurisdiction Independence and Operations of the Tax Appeal Tribunal in Nigeria: Case for Establishment of Tax Divisions at the Superior Courts. *LASJURE*, 2, 72-78, p.77.

oluşturulmuştur³¹. TAT, kuruluş yasasında belirtilen tüm vergisel konularda ve ilgili diğer bazı vergi kanunlarında karar verme yetkisini haizdir. Böylece TAT; vergi tahakkuku, ceza uygulamaları, istisna ve muafiyet değerlendirmeleri, transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkları gibi geniş bir alanda idari çözüm üretebilme kabiliyeti kazanmıştır. Kuruluş amaçları arasında vergi kaçakçılığının azaltılması, adil ve şeffaf bir vergi sistemi oluşturulması, vergisel uyuşmazlıkların gecikmeden çözülmesi ve sistemin etkinleştirilmesi yer almaktadır³². İsminde “mahkeme” kavramı bulunsa da yapısal olarak gerçek bir mahkeme niteliğinden ziyade bir itiraz mercii statüsündedir. Üstelik TAT’a başvuru yapılmadan yüksek yargıya gidilemediği için bu organ, tüketilmesi gereken bir başvuru yolu niteliği taşır. Bu nedenle yargı yetkisi gerçek mahkemelerden alınmış değildir; yalnızca mahkemeye erişimde bir ön inceleme aşaması oluşturur. İlerleyen süreçte anayasal düzenlemelerle gerçek bir mahkeme hâline getirilmesi de olasıdır, ancak bunun için bağımsızlık güvenceleri, atanma usulleri, görev güvenceleri ve kararların bağlayıcılığı gibi unsurların yeniden düzenlenmesi gerekmektedir³³.

Nijerya Anayasası, herkesin bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından adil yargılanma hakkına sahip olduğunu düzenlemektedir. Bu anayasal ilke, yargılama yetkisinin yalnızca yürütmeden bağımsız organlar tarafından kullanılmasını zorunlu kılar, dolayısıyla idari organların kaçınılmaz olarak yürütmenin etkisine açık olması, onları mahkeme statüsüne yaklaştırsa bile tam bir yargı organı olarak kabul edilmesini engeller. Buna karşılık TAT üyelerinin Maliye Bakanlığı tarafından atanması, kurumun bağımsızlığını zedelemekte ve gerçek bir mahkeme gibi faaliyet göstermesine engel oluşturmaktadır. Atama usulünün yürütme organına bağlı olması, kararların objektif bağımsızlık görünümünü zayıflatmakta, bu durum da AİHM

³¹ Lawal, S. A. (2021). Tax Appeal Tribunal in Nigeria: An Interrogation of Fundamental Issues and Case for Reform. *University Of Ibadan Law Journal*, 11(1), 248-272, p.269-270.

³² Chime, I., Nwatu, S., Nwogu-Ikojo, A., Obiefuna, O., & Onyeabor, E. (2024). Re-examining tax dispute resolution mechanisms in Nigeria. *IKENGA: International Journal of Institute of African Studies*, 25(1), p.7.

³³ Chime et al., p.11.

içtihadında “objektif tarafsızlık testinde” ölçüt alınan dışarıdan bakıldığında tarafsız görünme ilkesine aykırılık oluşturmaktadır³⁴.

TAT’ta yapılan itirazlar, vergi sisteminin önemli bir bileşeni olarak kabul edilmekte ve taraflara normal mahkeme sistemine gitmeden önce alternatif uyuşmazlık çözümü imkânı tanımaktadır. Bu alternatif çözüm mekanizması, hem idarenin kendi değerlendirmesini gözden geçirmesine hem de mükellefin uyuşmazlığı daha düşük maliyetle ve daha hızlı bir şekilde ele almasına olanak sağlar. Kuruluş kanununa göre hem vergi mükellefi hem de vergi idaresi ilgili işlemlere karşı 30 gün içinde TAT’a başvurabilir. Bu süre, idari itirazların hızlıca çözümlenmesini hedefleyen bir mekanizma öngörmekte, ancak TAT’ın gerçek bir yargı organı olmaması nedeniyle bu başvuruların nihai çözüm niteliği taşımadığı da açıkça görülmektedir. Tarafların TAT sürecinden sonra yine de yüksek yargı organlarına başvurabilmesi, bu mekanizmanın idari bir ön inceleme mercii olduğunu ve gerçek yargısal faaliyet yerine geçemeyeceğini doğrulamaktadır³⁵.

Nijerya örneği bize, 1982 öncesindeki ülkemizdeki vergi yargısındaki benzer sorunları hatırlatmaktadır. Yukarıda da ifade edildiği gibi, Nijerya’da vergi yargısı sürecinin ağır ilerlemesi ve nihayete ermesinin gecikmesindeki en önemli nedenlerinden biri vergi alanındaki uzmanlık eksikliğidir. Bizim ülkemizde de gayrimuvazzaf itiraz komisyonlarında görev yapanların genellikle vergi hukuku ve vergi kanunları, işletme ve muhasebe konuları hakkında pek bilgi sahibi olmayan kişilerden oluşması, vergi uyuşmazlıklarının uzun yıllar sürüncemede kalmasına yol açmaktaydı³⁶. TAT, mahkeme olarak adlandırılrsa da aslında vergi alanında uzmanlaşmış özel bir komisyon benzeri bir yapıdır. Nitekim bu yönü ile bizdeki vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına benzemektedir. Çalışmanın dördüncü kısmında da ifade edildiği gibi, Anayasa Mahkemesi vergi itiraz ve temyiz komisyonlarını “mahkeme” saymamıştır.

³⁴ Umenweke and Agada, p.75.

³⁵ Adesina, E. A., Omotunde, A., & Abifarin, O. (2023). Nigeria’s Accelerated Economic Growth: The Nexus Between Corporate Governance And Alternative Dispute Resolution. *World Affairs: The Journal of International Issues*, 27(3), 128–160, p.137.

³⁶ Tosuner & Arıkan, s. 24.

7. Sonuç

Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının hukuki niteliği, yalnızca idari teşkilat içindeki konumlarına ilişkin teknik bir tartışma değildir; yargı işlevinin kurumsal kimliğinin ne olduğu, idari uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının sınırlarının nasıl çizileceği ve adil yargılanma hakkının hangi güvencelerle hayata geçirileceği bakımından daha geniş bir bağlama sahiptir. Çalışmanın ilk bölümünde ortaya konulduğu üzere yargısal faaliyetin ayırt edici ölçütleri (bağımsızlık, tarafsızlık ve kesin hüküm yetkisi) yalnızca şekli unsurlar değil, hukuk devletinin normatif yapısının taşıyıcı kolonlarıdır. Bu nitelikler tamamlanmadığında, uyuşmazlığı çözmek üzere oluşturulmuş bir merci yargısal görünüm verse bile, hakikatte yargı organı olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.

Komisyonların kuruluş amacı, vergi uyuşmazlıklarının hızlı ve teknik bilgiye dayalı şekilde çözülmesi olmakla birlikte, çalışma boyunca görüldüğü üzere bu amaç onları bir “mahkeme” statüsüne yaklaştırmamaktadır. Zira komisyonların üyelerinin hâkimlik güvenceleriyle donatılmamış olması, yürütme organı içinde konumlanmaları ve kararlarının kesin hüküm doğurmaması, onları yapısal olarak mahkeme fonksiyonundan uzaklaştırmaktadır. Yargılama usulüne benzer yöntemler kullanmaları ya da iki dereceli bir inceleme sistemi kurmaları, bağımsızlık ve tarafsızlık ölçütlerini karşılamadıkları sürece onları bir yargı organına dönüştürmemektedir. Aksi yönde bir kabul, yargı fonksiyonunun kurumsal temellerini zayıflatacak ve idari organların yargısal yetki alanına doğru genişlemesine kapı aralayacaktır.

Bu çerçevede komisyonların kararlarının nihai ve bağlayıcı olmaması, AİHS m. 6 bağlamında belirleyici bir unsur olarak öne çıkmaktadır. Kesin hüküm, yalnızca bir usul kurumu değil; devletin yargı yetkisinin tek elden kullanılmasını sağlayan, hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkelerini somutlaştıran anayasal bir güvencedir. Komisyon kararlarının yargı denetimine açık olması, onların işlevinin idari uyuşmazlık çözümünden ibaret olduğunu, yargısal nitelik taşımadığını ve mahkeme statüsüne ulaşmadığını hukuken teyit eder. Bu yönüyle komisyonlar, Rekabet Kurulu veya SPK gibi düzenleyici otoritelerle ortak bir yapısal özellik paylaşmakta; uzmanlaşmış, iç işleyiş bakımından özerk görünümüne rağmen yargı yetkisini kullanamamaktadır.

Çalışmanın karşılaştırmalı boyutunda incelenen TAT örneği de benzer bir kurumsal sınırlılığa işaret eder. TAT’ın isminin “mahkeme” olmasına rağmen bağımsızlık güvencelerinin yokluğu, yürütme tarafından atanan üyeleri ve kararlarının kesin hüküm niteliği doğurmaması, yargı işlevinin kurumsal gerekliliklerinin yalnızca terminolojik bir tercihle karşılanamayacağını göstermektedir. Bu karşılaştırma, vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm mekanizmasının yargı fonksiyonunun yerine ikame edilemeyeceğini, yalnızca yargı yoluna taşınabilecek ön inceleme niteliğinde bir filtre görevi görebileceğini ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak, vergi itiraz ve temyiz komisyonları tarihsel bir ihtiyaçtan doğmuş, idari sistem içinde işlevsel bir rol oynamış olmakla birlikte, yargı işlevinin asli unsurlarını taşımadıkları için tipik bir mahkeme olarak nitelendirilemezler. Bu değerlendirme, yalnızca kurumsal bir sınıflandırma değil; adil yargılanma hakkının, hukukun üstünlüğünün ve erkler ayrılığı ilkesinin korunması açısından zorunlu bir ayrımdır. Vergi yargısının bugün bağımsız mahkemelerce yürütülüyor olması, komisyonların tarihsel rolünün sona ermesinden çok daha fazlasını ifade eder: yargısal faaliyetin bağımsız, tarafsız ve kesin hüküm verebilen organlar eliyle yürütülmesinin, hukuk devleti için vazgeçilmez bir gereklilik olduğunu doğrular.

Kaynaklar

- Adesina, E. A., Omotunde, A., & Abifarin, O. (2023). Nigeria’s accelerated economic growth: The nexus between corporate governance and alternative dispute resolution. *World Affairs: The Journal of International Issues*, 27(3), 128–160.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi yargısı ve Türk vergi yargısı sistemi*. Filiz Kitabevi.
- Amerika Birleşik Devletleri Vergi Mahkemesi tarihi. (n.d.). (Retrieved November 1, 2025).
- Arslan, M. (2021). *Vergi hukuku* (10. basım). Nobel Akademik Yayıncılık.
- Çağan, N. (1971). Vergi itiraz ve temyiz komisyonları. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 28(1–4), 183–204.
- Chime, I., Nwatu, S., Nwogu-Ikojo, A., Obiefuna, O., & Onyeabor, E. (2024). Re-examining tax dispute resolution mechanisms in Nigeria. *IKENGA: International Journal of Institute of African Studies*, 25(1).
- Gözler, K. (2021). *Türk anayasa hukuku* (4. baskı). Ekin Yayın ve Dağıtım.

- Harris, D., O'Boyle, M., & Warbrick, C. (2021). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi hukuku* (U. Karan & M. Bingöllü, Çev.; güncelleştirilmiş 4. baskı). İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Kaboğlu, İ. Ö. (2021). *Anayasa hukuku dersleri (genel esaslar)* (16. baskı, güncelleştirilmiş ve sadeleştirilmiş). Legal Yayıncılık.
- Karakoç, Y. (1995). *Vergi yargılaması hukuku*. Alfa Basım Dağıtım.
- Lawal, S. A. (2021). Tax appeal tribunal in Nigeria: An interrogation of fundamental issues and case for reform. *University of Ibadan Law Journal*, 11(1), 248–272.
- Leelakrishnan, P. (2012). Reviewing decisions of administrative tribunal: Paternalistic approach of the Indian Supreme Court and need for institutional reforms. *Journal of the Indian Law Institute*, 54(1), 1–26.
- Mance, L. J. (2014). The independence of judges (pp. 55–65). In N. A. Engstad, A. Lærdal Frøseth, & B. Tønder (Eds.), *The independence of judges*. Eleven International Publishing.
- Onar, S. S. (1966). *İdare hukukunun umumi esasları* (Cilt 3). İsmail Akgün Matbaası.
- Siefkin, F. D. (1928). Procedural methods of the Board of Tax Appeals. *American Bar Association Journal*, 14(7), 365–369.
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2010). *Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü ve Türk vergi yargısı*. DEÜ İİBF Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi.
- Turgay, R. (1964). Türkiye’de mali kazanın bugünkü durumu. In *Maliye Enstitüsü Konferansları* (Sekizinci seri). İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları (No. 147).
- Umenweke, M. N., & Agada, N. E. (2021). Jurisdiction independence and operations of the tax appeal tribunal in Nigeria: Case for establishment of tax divisions at the superior courts. *LASJURE*, 2, 72–78.
- Vibhute, K. I. (1987). Administrative tribunals and the high courts—A plea for judicial review. *Journal of the Indian Law Institute*, 29(4), 524–546.

BÖLÜM 7

VERGİ YARGISINDA ADİL YARGILANMA HAKKININ TESİSİ BAKIMINDAN TANIK BEYANININ YERİ¹

Melisa ERDOĞAN ÖZKÖSEMEN²,
Pelin MASTAR ÖZCAN³

ÖZET

Bu bölümde, Anayasa m. 36 ve AİHS m. 6 çerçevesinde adil yargılanma hakkının vergi yargısındaki görünümü ele alınmakta; ispat hakkının yargılamada deliller aracılığıyla nasıl somutlaştığı açıklanmaktadır. Vergi yargısında tanık delilinin uygulanabilirliği ve sınırları, AİHM’in adil

¹ Bu bölüm, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı kapsamında 2025 yılında tamamlanan “Vergi Yargısında Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Tanık Beyanı” başlıklı tezden türetilmiştir.

² Bilim Uzmanı, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, avmelisaerdogan@gmail.com 0000-0003-4764-878X

³ Doç. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Maliye, pelin.mastar@cbu.edu.tr, 0000-0001-9103-4131



Lisans: Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası (*License: Creative Commons Attribution 4.0 International*) (CC BY 4.0).

Açık Erişim / Open Access.

DOI (kitap): <https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219>

Tavsiye Edilen Atıf / Recommended Citation:

Erdoğan Özkösem, M. ve Mastar Özcan, P. (2025). Vergi yargısında adil yargılanma hakkının tesisi bakımından tanık beyanının yeri. H. Kahriman ve H. Bay (Ed.), *Vergi sisteminde dönüşüm: Hukuki uyumsuzluklar, aflar ve yeni vergi düzeni* içinde (ss. 184–207). Turkuaz

Yayınları <https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219.c162>

yargılanma hakkına ilişkin iç hukuktan bağımsız değerlendirme ölçütleri nedeniyle ayrıca tartışılmaktadır. Çalışmanın amacı, Türk vergi yargısında delil sistemini adil yargılanma hakkı perspektifinden değerlendirmek ve tanık beyanına ilişkin düzenleme eksikliğinin uygulamadaki etkilerini ortaya koymaktır. Sonuç olarak, vergi hukukunda tanık beyanına dair açık ve ayrıntılı bir düzenleme bulunmamasının adil yargılanma hakkını zedeleyebildiği ve bu eksikliğin giderilmesi gerektiği tespit edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi yargısı, adil yargılanma hakkı, tanık beyanı

ABSTRACT

This section examines the right to a fair trial in tax adjudication within the framework of Article 36 of the Turkish Constitution and Article 6 of the ECHR, and explains how the right to proof is operationalized through evidentiary tools. The applicability and limits of witness testimony in tax proceedings warrant separate consideration, particularly because the ECtHR applies autonomous fair-trial criteria independent of domestic classifications. The study aims to assess the evidentiary system of Turkish tax litigation from a fair-trial perspective and to identify the practical implications of the lack of detailed rules on witness evidence. It concludes that the absence of clear and comprehensive regulation on witness testimony in tax proceedings may impair the right to a fair trial and that this gap should be addressed.

Keywords: Tax litigation, right to a fair trial, witness testimony

1. Giriş

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısım, 36. maddedeki düzenleme gereğince; "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir". Bu bağlamda ispat hakkı, mevcut düzenlemeden de anlaşılacağı üzere anayasal güvence ile korunmaktadır. Yargılama sürecinde ispat hakkı kullanırken başvuru alan araçlar ise delil kavramı kapsamında değerlendirilmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6. madde gereğince "Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan,

yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, adil ve kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir”. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi adil yargılanma hakkını değerlendirirken iç hukuktan bağımsız kendine has kriterler izlemektedir. Bu bağlamda vergi yargısı bakımından yapılan değerlendirmenin özü de farklı koşullar altında belirlenmektedir. Nitekim, uygulamada oldukça tartışmalı olan tanık delilinin vergi hukukunda uygulanabilirlik ölçütlerinin adil yargılanma hakkı bakımından ayrı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, çalışmanın amacı, adil yargılanma hakkı ışığında yargılama sırasında oluşan delil çeşitlerinin Türk vergi yargısı açısından değerlendirilmesi ve özellikle tanık delilinin kendisine has yapısının uygulamadaki eksiklikler doğrultusunda detaylıca incelenmesidir. Çalışma sonucunda, vergi hukukunun delil sisteminin de diğer yargı kollarına kıyasla özerk bir yapısı olduğu, diğer yargı kollarında detaylı olarak hüküm altına alınan tanık beyanı ile ilgili vergi hukukunda detaylı bir düzenleme bulunmadığı tespit edilmiştir. Söz konusu boşluklar, uygulamada adil yargılanma hakkını zedelemektedir. Bu bağlamda vergi yargısında tanık ifadesi ile ilgili eksikliğin tamamlanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır

2. Adil Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkı, yargılamanın; adil, şeffaf ve hukuk devletine kurallarına uygun bir şekilde yapılmasını sağlayarak hakkaniyetli bir kararın verilmesini hedeflemektedir. Bu nedenle de hukuk devletinin temel yapı taşıdır (İnceoğlu, 2018:1).

Adil yargılanma hakkı 2011 yılında, Anayasanın “*Hak Arama Hürriyeti*” başlıklı 36. maddesine açıkça eklenmiş ve sağladığı güvenceler, Anayasa Mahkemesi’ne göre hukuk devletinin temelini oluşturmaktadır. Sadece karar aşamasını ilgilendiren bir hak olmayıp, davanın açılmasından sonuçlanıncaya kadar her aşamada var olması gereken ve sağladığı güvencelerle tüm ilk ve üst derece mahkemeleri için uyulması zorunlu bir kural olarak karşımıza çıkmaktadır (Tanrıver, 2004:191)

İnsan hakları mücadelesinde en önemli unsurlardan biri olan adil yargılanma hakkı, tarih boyunca süregelen mücadeleler sonucunda insanlık adına kazanımlar sağlayarak olumlu sonuçlar doğurmuştur. Bu hak, günümüzde de gelişimini sürdüren ve en çok tartışma konularından olan bir

temel evrensel bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır (Hasdemir, 2018:293). Temel haklar her ne kadar ülkelerin ulusal anayasal güvenceler ile koruduğu haklar olsa da bu hakların uluslararası alanda da korunuyor olması oldukça önemlidir.

2.1. Adil Yargılanma Hakkının Kavramsal Çerçevesi

Adil yargılanma hakkı, “*adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye bir dizi usulî güvence sağlayan bir haklar bloku*” olarak tanımlanabilir (Uzun, 2014:225). Kökleri 1215 yılındaki Magna Carta’ya kadar uzanan ve Amerikan yasalarında “Due Process” olarak anılan adil yargılanma hakkı doktrinde, “doğru ve dürüst yargılanma ya da dürüst işlem” (Pekcanıtez vd., 2017) olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifade ile; hukuk devletinin temelini oluşturmakta, yargılama usul ve ilkelerini belirlemekte, yargılama sonucunda da adil bir karar elde edilmesini güvence altına almayı amaçlamaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) madde 6/1’den anlaşılacağı üzere, bireylerin hak ve özgürlüklerine ilişkin bir müdahale olduğunda, bu bireylerin adil yargılanma hakkının ihlali anlamına gelmekte ve söz konusu ihlalin giderilmesi AİHS madde 6 ile güvence altına alınmıştır. Gerek komisyon gerek AİHM, adil yargılanma hakkını geniş kapsamda yorumlamaktadır.

Adil yargılanma hakkının temel amacı, yargı sürecinde adaleti sağlamak ve tarafların haklarını koruyacak şekilde adil bir yargılama gerçekleştirmektir. Bu doğrultuda, adaleti temin etmek için farklı yargılama usullerine başvurulması gerekebilir. Ancak, bu hakkın herhangi bir şekilde sınırlandırılması ya da kısıtlanması, adil yargılanma hakkının özüne zarar verecek boyuta ulaşmamalıdır (Turan, 2009:228).

Adil yargılanma hakkının uluslararası alandaki korunmasında en önemli güvence olan AİHS, 1950 yılında Türkiye tarafından da imzalanmıştır. Lakin uluslararası antlaşmaların iç hukuk kuralları ile uyumlu olma zorunluluğu sebebi ile bu antlaşmaları destekleyen iç hukuk kurallarının oluşturulması gerekmektedir (Aybay, 2007:194). Bu sebeple “6366 Sayılı İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve buna Ek Protokolün tasdiki hakkında Kanunun” 1954 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte 4 Kasım 1950 yılında Roma’da imzalanan AİHS, iç hukuk bakımından da tasdik edilmiştir.

Ancak, Türkiye sözleşmeyi ihtirazı kayıt ile imza altına almıştır. 6366 Sayılı kanunun 3. Maddesine göre; “*İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesine Ek Protokolün ikinci maddesi 3 Mart 1924 tarih ve 430 sayılı Tevhidi Tedrisat Kanununun hükümlerini ihlâl etmez.*”. Böylece AİHS, Tevhidi Tedrisat Kanununa aykırılık teşkil etmedikçe Türkiye için bağlayıcı hale gelmiştir.

AİHS’nin Türk hukuk sistemine katılması neticesinde Türkiye, AİHS madde 1 uyarınca, kendi yetki bölgesinde bulunan tüm bireylerin, sözleşmenin birinci kısmında mevcut hak ve yükümlülüklerden faydalanmasını temin etmek zorundadır. Bu husus da devletin bireylerin insan haklarını korumaya ve ihlalini önlemeye yükümlü olması anlamındadır (Kaplan, 2021:11).

Türk hukukunda ise, 1982 Anayasası madde 90’a göre; “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.” Bu noktada unutmamak gerekir ki, ilgili hüküm yalnızca temel hak ve hürriyetler arasında çıkan bir uyuşmazlıktan bahsetmektedir. Dolayısıyla adil yargılanma hakkı kapsamında yapılacak değerlendirmede, AİHS yasaların üstünde bir norm olarak karşımıza çıkacaktır (Salihpaşaoğlu, 2009:263).

2.2. Adil Yargılanma Hakkının Unsurları

"Bireylerin hak arama özgürlüğünün bir uzantısı olarak, mahkemeye erişim hakkı adil yargılanma hakkının ayrılmaz bir unsuru niteliğindedir. Bu bağlamda; bağımsız ve tarafsız mahkemelerce yargılanırken bu yargılamanın mağduriyete sebebiyet vermeyecek ölçüde makul bir sürede, aleni ve hakkaniyetli olarak gerçekleştirilmesini ifade etmektedir. Bu kapsamda adil yargılanma hakkından bahsedebilmek için tanıtımda sayılan unsurların var olması gerekmektedir.

2.2.1. Yargıya Erişim Hakkı

Yargıya erişim hakkı, AİHS madde 6 ve AB Temel Haklar Şartı Madde 47 (Hakkın Elde Edilmesi ve Adil Mahkeme Hakkı) uyarınca adil yargılanma hakkı kapsamındadır. Bu hak, devlet nezdinde hak ihlali gerçekleştiğini iddia eden bireylerin yasal bir yol olarak mahkemeye başvuru hakkını güvence altına almak amacı taşımakta ve hak arama hürriyetinin doğal bir sonucudur (Alyanak, 2023:66). Mahkemeye erişim hakkı geniş olarak yorumlanması gereken bir kavram olup; mahkemeye erişimden kasıt ise her türlü hukuki desteğe ulaşım hakkı olarak algılanmalıdır. Başka bir deyişle, burada kanunların sade dille yazımı, mahkeme harici olan çözüm yolları, avukat ve notere erişim gibi geniş kapsamlı bir hukuki erişimden bahsedilmektedir (Doğu & Nalbant, 2016:567).

2.2.2. Bağımsız ve Tarafsız Mahkemede Yargılanma Hakkı

Mahkemeler, görev alanlarındaki uyuşmazlıklar hakkında kanunun getirdiği usul ve kurallara uygun şekilde karar vererek, gerektiğinde verilen kararları cebren icra ettirebilen mercilerdir. Bu sebeple mütalaa veren makamlar mahkeme niteliğinde değildir (Gölcüklü, 1994:210).

Bireyler, yasama organınca kurulan mahkemeler ile mahkemelerdeki bağımsız hakimler önünde yargılanma hakkına sahiptir. Gerek mahkemelerin kuruluş esasları gerek hakimlerin göreve geliş esasları yine kanunla belirlenmektedir.

Yargı bağımsızlığı, yargılama sürecinin başlangıcından sonuna kadar, delillerin nesnel bir bakış açısıyla yorumlanmasına dayanarak, herhangi bir iç veya dış müdahaleden uzak bir ortamda karar alınmasını ifade eder. Bu kavram, yargının hem yasama ve yürütme organlarından hem de yargılamanın taraflarından tamamen bağımsız hareket edebilmesini gerektirir (Kalabalık, 2017:26). Doktrinde de yargı bağımsızlığını tam olarak güvence altına alamayan devletler hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığı gerekçesiyle eleştirilmektedir (Özbudun, 2024:133).

2.2.3. Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Yıllarca süren davalar ülkelerin çoğu için adil yargılanma hakkının önüne geçen bir şikâyet sebebi olmuştur. AİHS'ye taraf devletlerin tamamı

iç hukuklarında yargılamanın gereksiz yere uzamasını engelleyici düzenlemeleri gerçekleştirmekle yükümlüdür. Adil yargılanma hakkı kapsamında AİHM, idari yargı ve hukuk yargısı ayırımına girmeksizin kendi kriterlerine göre bir inceleme yapmaktadır. Nitekim, iç hukukumuzda makul sürede yargılanma hakkını idari yargı kapsamında ayrıca incelemek daha sağlıklı olacaktır. İdari yargılama hukukunda makul sürede yargılanma hakkı, yalnızca davacı taraf için geçerli bir koruma sağlamaktadır. Davalı sıfatıyla yer alan idare, kamu otoritesini temsil etmesi nedeniyle bu hakkın öznesi olarak kabul edilmez (Turan,2022:180). Bu doğrultuda, idarenin makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapacağı başvurular, kişi yönünden yetkisizlik teşkil ettiği gerekçesiyle reddedilmektedir (Özkan Duyan, 2019:293).

2.2.4. Yargılamanın Aleniliği

Yargılamalar, bireylerin yargıya olan güveni kazanmanın bir gereği olarak, özel bir gizlilik kararı olmadığı takdirde kamuya açık olarak yürütülmektedir. Bu sebeple, yargılamanın aleniliği kapsamında duruşmaları izleme imkânı, hükmün duruşma sırasında açıkça verilmesi, tarafların dosya kapsamındaki belgelerin tamamına erişebilmesi gerekmektedir.

Yargılamanın açık olarak görülmesini talep etme hakkı, aynı zamanda duruşmaların kamuya açık yapılmasını da kapsar. Anayasa Mahkemesi, bazı durumlarda duruşma yapılmamasını Anayasa'nın 36. veya 141. maddeleri kapsamında değil, yargıcın vicdani kanaatine dayalı olarak karar verme yetkisini düzenleyen 138. madde çerçevesinde ele almış ve somut olaylarda bu durumu Anayasa'ya aykırı bulmamıştır. Bununla birlikte, Mahkeme somut verileri dikkate alarak değerlendirme yapmakta ve duruşmanın yapıp/yapılmadığını veya aleniyet ilkesine uygunluğunu genellikle 36. ve 141. maddeler temelinde incelemektedir (Kaplan, 2021:62).

AİHS'de aleniyete ilişkin düzenleme, yargılama sürecinde duruşma yapılmasını örtülü olarak kapsamaktadır (İnceoğlu, 2018:257). AİHM'nin E. Turizm Taşımacılık Tekstil Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. ile kararında, duruşma yapılması ve sözlü yargılama ilkesinin mutlak bir zorunluluk olmadığı vurgulanmıştır. Mahkeme, tarafların bu haklarını açık veya zımni bir şekilde kullanmaktan vazgeçmesi ya da kamu yararının gerektirdiği özel durumlarda duruşma yapılmamasının mümkün olduğunu belirtmiştir. Bu bağlamda, tarafların duruşma talebinde bulunmaması gibi durumlar, zımni feragat

olarak ele alınabilmektedir (Yüksektepe, 2021, 419-420). Ancak unutulmamalıdır ki esas olan feragatin açık ve şüpheye yer bırakmayacak şekilde gerçekleştirilmesidir. AİHM, zımnî feragati yalnızca kamu yararının zedelenmeyecek olması ve zımnî feragatin şüpheye yer bırakmayacak şekilde gerçekleştirilmesi halinde kabul etmektedir.

2.2.5. Hakkaniyete Uygun Yargılanma

AİHS’de, içeriği ayrıntılı olarak belirtilmese de adil yargılanma hakkının temel bir unsurunu oluşturan "hakkaniyete uygun yargılanma" hakkının kapsamı, AİHM içtihatları doğrultusunda belirlenmiştir. Sözleşme metninin bu konuda sınırlı kalması, adil yargılanmanın sadece maddede sayılan haklarla sınırlı olmadığını, hakkaniyete uygun bir yargılama için ek unsurların da gerekli olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, "hakkaniyete uygun yargılanma" kavramı, adil yargılanmanın gereklerini ve amaçlarını içeren, AİHM içtihadıyla şekillenen ve sürekli gelişen dinamik bir haktır. Yargılamanın adil olması için, sözleşmede açıkça belirtilen hakların ötesinde, adalete uygunluk ilkesini sağlayan diğer hakların da göz önünde bulundurulması zorunludur (Gözübüyük vd., 2019:270). "Hakkaniyete uygun yargılanma" ifadesi, aslında adil yargılanma için gerekli olan hakların, sözleşmede sayılanlarla sınırlı olmadığını, adaleti sağlamak amacıyla ek hak ve unsurların da devreye girmesi gerektiğini vurgular.

2.3. Adil Yargılanma Hakkının Türk Vergi Yargısında Uygulanabilirliği

AİHS’nin 6. maddesinde mevcut düzenlemeden anlaşılmaktadır ki maddenin etkisi ancak “*medeni hak ve yükümlülükler*” ve “*suç isnadı*” ile ilgisi nispetinde ortaya çıkmaktadır. Ancak, meselenin idari yargı ve buradan hareketle vergi yargısı boyutu madde metninde geçmemiş olup ancak mahkemenin içtihatlarıyla şekillenmiştir (Gözübüyük vd., 2019:142). Öyle ki, mahkeme bu kavramların ulusal hukuklardaki anlamlarının kendi yorumunda birebir aynı şekliyle korunmadığını ortaya koymuştur. Buna göre, medeni “*hak ve yükümlülükler*” kriteri yalnızca özel hukuk ile “*suç isnadı*” kriteri ise yalnızca ceza hukuku ile ilgili alanlarda uygulanabilir olduğu şeklinde bir sonuca varılmamalıdır. Gayet tabi madde metninin bu şekilde ortaya konmuş olması vergi yargısı boyutunu tartışmalı hale

getirmektedir. AİHM'in vergi davalarına ilişkin bu noktada somut olaya göre birbirinden farklı kararlar verdiğini söylemek mümkündür (Sevcan Uçan, 2013:28).

Vergi aslına ilişkin davalarda adil yargılanma hakkının uygulanma kriterini belirlerken sözleşmedeki “*medeni hak ve yükümlülükler*” kavramını ve vergi aslı ile ilgili davaların bu kapsamda bir uyuşmazlık olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceğini de incelemek gerekir. Vergi aslı ile ilişkili uyuşmazlıklar tarh, tebliğ ve tahsil aşamalarında gerçekleştirilen işlemlere dair gerçekleşen uyuşmazlıklara denmektedir. İdarenin bu aşamalardaki tüm eylemlerinin yargı denetimine tabi olmasının bir sonucu olarak mükellef ile vergi idaresi arasında idari yolla çözülemeyen uyuşmazlıklar, doğrudan vergi yargısının konusunu meydana getirir (Karakoç, 2014:3644). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergi aslı ile ilgili uyuşmazlıkların kamusal niteliğinin ağır basması nedeniyle, uyuşmazlıkları medeni hak ve yükümlülükler kavramı dışında değerlendirmektedir. Bu konuda öne çıkan en önemli kararlar arasında *Ferrazzini-İtalya* davası yer almaktadır. Söz konusu kararda, vergi aslına yönelik uyuşmazlıkların bireylerin maddi çıkarlarını etkileyebileceği belirtilmekte ancak bu etkinin tek başına uyuşmazlıkları medeni hak ve yükümlülükler kapsamında değerlendirmek için yeterli olmadığı vurgulanmıştır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), *Schouten ve Meldrum-Hollanda* kararında, vergi yükümlülüklerini, vatandaşlık görevi olarak değerlendirmiş ve bu tür yükümlülüklerin medeni hak ve yükümlülükler kapsamında yer almadığı sonucuna varmıştır. Ancak, bu yaklaşım yalnızca AİHM'in yargılama alanında geçerli olup, Türk hukuk sistemi açısından doğrudan bir bağlayıcılık taşımamaktadır (Topçu, 2020:221).

Vergilendirme işlemi, birey ile devlet arasında, vergi mükellefinin/sorumlusunun vergi borcunu tam ve zamanında ödemesini kapsayan kamusal borç ilişkisi meydana getirmektedir. Bu ilişki neticesinde idare bireyin mülkiyet hakkında müdahale edebilmektedir. Vergiyi doğuran olaydan başlayarak vergilendirme sürecindeki her aşama, özellikle tahsilat aşamasının sona ermesine kadar olan süreçte, bireylerin mülkiyet hakkına doğrudan bir etki yaratır. Dolayısıyla, vergi yükümlülerinin, vergilendirme sürecinde adil yargılanma hakkının zedelendiğini öne sürmesi beklenen bir durumdur.

Türkiye’de, Anayasa’nın 36. maddesi, adil yargılanma hakkını düzenlerken, medeni hak ve yükümlülükler ile kamu hukukuna dayalı uyuşmazlıklar arasında bir ayırım yapmamaktadır. Bu bağlamda, Danıştay, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların da adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirmektedir. Benzer şekilde, Anayasa Mahkemesi de vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkları adil yargılanma hakkı kapsamında ele almaktadır. Anayasa Mahkemesi’nin bu yaklaşımı, bireylerin haklarının korunması ve genişletilmesi açısından olumlu olup, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar dahil, adil yargılanma güvencelerinin sağlanması, anayasal hakların güçlendirilmesi ve hukuk sisteminin daha adil bir yapıya kavuşması adına önemli bir adımdır (Topçu, 2020:244).

3. Vergi Yargısında İspat ve Delil Sistemi

Türk hukuk sistemindeki ispat kavramı kaynağını esasen T.C. Anayasası’nın 36. Maddesinden almaktadır. Buna göre “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” hükmü önem arz etmektedir. Anayasanın 73. Maddesinde ise verginin kanuniliği güvence altına alınarak mükelleflere vergi ödevi yüklenmiştir. Verginin kanuniliği ile adil yargılanma hakkı bir bütün olarak değerlendirildiğinde; vergi idaresince mükellefe yönelik yapılan iş ve işlemlere karşı yargı yoluna başvuran mükellef, haklılığını kanıtlama amacı ile hukuka uygun delillerden yararlanarak savunmasını gerçekleştirmek durumundadır (Çakır, 2020:947). İdare ise, takdir yetkisini kullanarak mükellefin iddialarını çürütme amacı ile kendi elinde bulunan delillerden yararlanarak yaptığı işlemin hukuka uygunluğunu ispat etmeye çabalayacaktır. Bu bakımdan ispat hakkının en az savunma hakkı kadar önemli ve yer edinmiş bir hak olduğunu unutmamak gerekir (Karataş Durmuş, 2014):524)

Hukukta delil, bir olay ya da durumun doğruluğunun veya yanlışlığının ispatı hakkında hâkimde kanaat uyandırmak için kullanılan araçtır (Batun, 2012:133). Delilin konusu iddia ve savunmanın esasına ilişkin maddi olaylar oluşturmaktadır. Yaşanan maddi olay ile ilgili delil sunan taraf sunduğu delillerle haklılığını ispatladığı takdirde davayı kazanan taraf olacaktır (Çakmak, 2021:266). Bu noktadan da anlaşılacağı üzere hukuk kuralları

delilin konusunu teşkil etmezler. Çünkü hukuk kuralları ispat gerektirmez; maddi olayın hukuki mahiyetini tayin ederek bu olaya hangi hukuk kuralının uygulanacağını tespit etmek ve uygulamak hâkimin görevidir. Nitekim istisnai de olsa hukuk kuralları delilin konusunu teşkil edebilmektedir. Örneğin bir olaya yabancı hukuk kurallarının uygulanması gerektiğini savunan taraf bu iddiasını delillendirerek hâkime kanıtlamalıdır. Bu durumda olaya hangi hukukun uygulanacağı delilin konusunu oluşturmaktadır.

Vergi yargılaması sırasında ortaya çıkan anlaşmazlıklarda, tarafların kendi tezlerini kanıtlamak için diledikleri her türlü delile başvurabilmeleri, delil serbestisi prensibinin doğal bir sonucudur. Vergiyi doğuran olayın temeli ile olaya ilişkin gerçekleştirilen işlemleri yemin hariç her türlü delille ispat edilebilir.

Vergi Usul Kanunu 3/B maddesindeki “yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir” ifadesinde de belirtildiği üzere kanun koyucu delil konusunda her türlü delille ispatlanabileceğini hüküm altına almıştır. Kanun koyucu, sınırlandırılmamış bir delil serbestisinin doğurabileceği olumsuzlukları göz önünde bulundurarak, bazı durumlarda yalnızca belirli belgelerin kanıt olarak kabul edilmesini ve belirli delillerin geçerli sayılabilmesi için belirli koşulları taşımasını zorunlu kılmıştır. Kanuna aykırı olarak ele geçirilen delillerin delil niteliğine haiz olmadığı da bu hususlardan biridir (Bayrak Şenocak, 2025:20). VUK madde 3/B gereğince, belge ve kayıt düzeni, yemin delili ve tanık anlatımları vergi hukukunda delil sınırlamalarını oluşturmaktadır.

Vergi hukuku kapsamındaki delil serbestisi ilkesinin, ceza hukukuna kıyasla daha dar yorumlanması gerekmektedir. Nitekim kanun koyucunun buradaki amacı, belirli hususların yalnızca belgeyle ispatının gerçekleştirilmesini sağlamaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 3/B-2’de “...Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz...” şeklinde kurulan açık hüküm ile vergi yargılamasındaki delil serbestisi ilkesinin sınırları çizilmiştir.

İdari yargı sisteminde delil serbestisi ilkesi, bir davanın aydınlatılması ve sonuçlandırılması için her türlü delilin değerlendirilebileceğini ifade eder. Bu ilke, idari mahkemelerde delillerin herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın incelenmesi gerektiğini belirtir. Ancak, delil serbestisi mutlak bir kural değildir

ve bazı durumlarda, örneğin tanıklık veya yemin gibi deliller, idari yargılamada geçerli sayılmayabilir (Bayrak Şenocak, 2025:20).

4. Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Türk Vergi Yargısında Tanık Beyanının Uygulanabilirliği

Tanık, dava ile ilgili olay hakkında, duyu organları vasıtasıyla elde ettiği bilgiyi mahkemeye aktaran üçüncü kişidir. Bu kapsamda tanık beyanı ise, davanın tarafı olmayan üçüncü bir kişinin uyuşmazlık konusu olaya ilişkin duyu organları ile edinmiş olduğu ve mahkemeye verdiği “bilgiyi” ifade etmektedir. (Karakoç, 1997:457).

VUK madde 3/B-II uyarınca; tanık beyanlarının vergi hukuku anlamında delil teşkil edebilmesi için, bu beyanların verginin doğumuna sebebiyet veren olay ile açık ilişkili olmalıdır. Bir olaya tesadüf eseri tanık olan üçüncü bir kişinin beyanlarının vergi hukuku bağlamında delil olarak kabul edilememektedir (Batı,2021:137)

Tanık beyanları, adil yargılanma hakkının bir parçası niteliğinde olmasına rağmen, yalnızca tanık dinletilmemesi tek başına adil yargılanma hakkının ihlali anlamına gelmemektedir. Mahkeme, adil yargılanma hakkının ihlali noktasında verilen kararda tüm yargılamayı bir bütün olarak incelemektedir. Uyuşmazlığın hangi yargı koluna dahil olduğuna bakılmaksızın, adil yargılanma hakkı Anayasa’mızın 36. Maddesinde güvence altındadır. Nitekim medeni hukuk yargılamasında HMK madde 27’de düzenlenen “hukuki dinlenilme hakkı” gereği “*Davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahiptirler.*” Yargıtay da tanık delilinin adil yargılanma hakkı kapsamındaki önemini vurgulayarak, gerekçe göstermeksizin tanıkların tamamını dinlemeden hüküm kuran ilk derece

mahkemesinin kararını, hukuki dinlenilme hakkının yerine getirilmediğinden bahisle adil yargılanma hakkının ihlali sebebi ile bozmuştur⁴.

Ceza yargılaması bakımından da durum farklı değildir. AİHS madde 6/3-d gereğince; Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatları bu bağlamda, sanığın aleyhine tanıklık edenlerle yüzleşme ve mahkemece tanıklar sorgulanırken tanık beyanlarını değerlendirebilme hakkını vurgulamaktadır. Tanık beyanının tek veya belirleyici delil olduğu durumlarda, adil yargılama için tanıkların mutlaka mahkemede dinlenmesi ve hazırlık aşamasında alınan ifadelere dayanarak hüküm kurulmaması gerekir. Dolayısıyla, tüm delillerin mahkeme huzurunda sunulması, incelenmesi ve tartışılması esastır.

Vergi yargılamasında yazılı yargılama esas sözlü yargılama istisnai olduğu için uygulamaya şahit tanık alınabilmesi için tanıklar notere davet edilmekte ve ifadeleri noter huzurunda alınmaktadır. Noterde kayıt altına alınan ifadeler daha sonra dava dosyasına eklenmektedir (Batı, 2021:137).

4.1. Danıştay’ın Konuya Yaklaşımı

Adil yargılanma hakkı, bireylerin yargı sürecinde haklarını güvence altına alan ve içerisinde hukuk devletinin saiklerini de barındırmaktadır (Turan, 2009:221). Bu hakkın kapsamı, yalnızca tarafların mahkeme önünde iddialarını ve savunmalarını ileri sürebilmeleriyle sınırlı olmayıp, bunları destekleyen delillerin etkili şekilde sunulmasını da içermektedir (Türkiye Adalet Akademisi, 2025). Bu bağlamda, tanık beyanları, özellikle delil serbestisi ilkesinin uygulandığı yargı türlerinde önemli bir ispat aracıdır.

⁴ Yargıtay 22. HD. 2017/36863 E. – 2020/8585 K. 02.07.2020 T. Sayılı Kararı: “... Somut olayda; davalı tarafından gösterilen üç adet tanıktan yalnız iki tanesinin dinlendiği anlaşılmıştır. Davalı vekili ise temyiz dilekçesinde, bilirkişi ek raporuna itiraz dilekçelerinde tanık beyanı ile ilgili çelişkinin giderilmesi, tanık beyanlarına açıklık getirilebilmesi için cevap dilekçelerinde üç tanık isminin bildirilmiş olduğu halde ilk iki sıradaki tanıklarının dinlenildiği, bu tanıklarının dinlenilmesinin talep edildiği halde ilk derece mahkemesince taleplerinin değerlendirilmediğini belirtmektedir. Mahkemece tanık ...'ün dinlenilmeme sebebi hakkında herhangi bir gerekçe bildirmediği görülmektedir. Bu durumda, davalının tanığının dinlenilmemesi davacının savunma ve ispat hakkının ihlali mahiyetindedir. Yapılması gereken davalının bildirmiş olduğu tanık ...'in usulünce mahkeme huzurunda dinlenilmesi ve bu tanık beyanı ve toplanılan tüm deliller çerçevesinde değerlendirme yapmaktır.” www.kazancı.com.tr (10.12.2024).

Vergi yargılamasında tanıklık müessesesi uzun yıllar boyunca tali unsur olarak nitelendirilmiş; esasen belgelere dayalı ispat sistemi tercih edilmiştir. Ancak hem AİHM hem de Anayasa Mahkemesi kararları ışığında, tanıklığın adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde gelişen bir anlayış dikkat çekmektedir (Demir Aslan, 2022:488) .

Danıştay 8.Daire 25.02.2004 Tarih, 2003/3369 Esas, 2004/917 Karar Sayılı Kararı; “... yazılı yargılama yapmak zorunda olan idari yargı yerlerinin kendiliğinden yapacakları her çeşit inceleme için, lüzum gördükleri ve taraflar veya ilgili yerlerden isteyebilecekleri evrak ve bilgiler kapsamında, tanık veya şahit dinlenmesi ya da ifade alınması şeklinde bir yöntem bulunmamaktadır. Ayrıca, Hukuk Usulü Muhakemeleri Yasasına atıfta bulunulan konular arasında da bu yönde bir kural mevcut değildir...” şeklinde hüküm kurarak idari yargıda tanık deliline başvuru hususunun söz konusu olmayacağını vurgulamaktadır. (Kapucu & Kocatepe, 2021:142)

Danıştay’ın hem ilk derece hem de yüksek mahkeme sıfatıyla görev yaptığı dönemlerde, sözlülük ilkesinin benimsenmesinin yargının iş yükünü artıracığı ve yargılamaların daha da uzamasına neden olacağı yönündeki kaygılar belirleyici olmuştur. Ancak, idare mahkemelerinin kurulmasıyla birlikte Danıştay’ın üzerindeki dava yükünün azalmış olması, yazılı yargılama usulünün tekrar ele alınması yönündeki görüşleri gündeme getirmiştir. Bu görüşler, günümüzde bölge idare mahkemelerinin faaliyete geçmiş olması ve Danıştay’ın büyük ölçüde içtihat mahkemesi rolünü üstlenmesiyle birlikte daha da anlam kazanmıştır. Artık, idare, vergi ve bölge idare mahkemeleri ile Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda tanık dinlenmemesinin yargılamaya pratik bir katkı sağlamadığı açıkça görülmektedir (Öztoprak, 2021:1370). Nitekim Danıştay, hüküm kurarken tanık beyanını tek başına-salt bir delil niteliğinde görmeyerek, tanık delilinin başka deliller ile desteklenmesi halinde efektif olacağı görüşündedir (Danıştay 5.Daire, 2025).

Askeri Yüksek İdare Mahkemesi 1.Daire kararında, yazılılık ilkesini savunmuştur: “idare hukuku bir statü hukuku olup genellikle idari işlemlerin içeriğini oluşturan hareket tarzları yazılı bir şeklide olmaktadır. İdare sınav sonuçlarını değerlendirmeler ile kanaat belirtmelerinde kamu gücünü kullanarak sonuçta yazılı şekilde bağlanan irade ile işlem yapmaktadır. Ayrıca idare hukukunda idari yargılama usulü de yazılı usul olarak belirlenmiştir. Bu nedenle idari yargı yerlerinde şahit dinlenmesi mümkün

değildir... İdari Yargılama usulünde tanık dinlenmesi müessesesi mevcut olmamakla beraber; yazılı olarak temin edilip mahkemeye ibraz edilen tanık beyanlarının diğer delillerle birlikte takdiri bir delil olarak değerlendirilmesi mümkündür (Askeri Yüksek İdare Mahkemesi 1.Daire, 1994) şeklinde kurulan hüküm doğrultusunda tanık delilini açıkça yargılama sırasında yazılı evrak sunulmadıkça kullanılamayacak bir delil türü olarak sınıflandırarak Danıştay'ı destekler tutumda ilerlemektedir.

Adil yargılanma hakkı kapsamında vergilendirme aşamasında tanık delili önemli rol oynamaktadır. Nitekim gerçeğe aykırı belge ve kayıtların tespitinde tanık beyanları uyuşmazlık konusu olayı aydınlatmada büyük önem taşımaktadır. Uygulamada sık karşılaşılan bir konu da mükellefin defter ve belgelerinin gerçeğe aykırılığı iddiasıdır. Danıştay'a göre; defter ve belgelerin yalnızca biçimsel olarak uygun olması bizi gerçeği yansıttığı sonucuna ulaştırmaz. Kaldı ki vergilendirme sırasında inceleme elemanları defter ve belgelerin gerçeğe uygunluğunu denetlerken tanık deliline oldukça sık başvurmaktadır. Ne yazık ki vergilendirme sırasında vergi inceleme elemanlarınca dinlenen tanıklar, yargılama sürecinde mahkemece dinlenilmemektedir. Oysa incelemedeki tanıkların mahkeme önünde tekrar dinlenmesi asıl gerçeğe ulaşmak için hâkim nezdinde önem taşımaktadır. Bu hususun adil yargılanma hakkının ihlali olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır (Uzun, 2014:238).

Danıştay 4.D., 2000/4871 E. - 2002/1003 K. 12.03.2002 T. Sayılı Kararı'nda ilk derece mahkemesinde nakliye şirketince kesilen faturaların sahteliği sebebiyle yapılan cezalı tarhiyatın iptali istemiyle açılan davada, vergi incelemesinin, şirketin araç ve personel sayısı ile fatura miktarları arasındaki uyumsuzluğa dayanması ve karşıt inceleme yapılmaması nedeniyle dava reddedilmiştir. Danıştay ise, faturaların gerçeği yansıtır yansıtmadığının kesin olarak belirlenmeden matrah farkının hesaplanmasının hukuka aykırı olduğunu tespit etmiştir. Vergi mahkemesinin olaydaki görevi esasen defter ve belgelerin gerçeğe uygun olup olmadığını tespit etmektir. Uyuşmazlık konusu da şirkete ait faturaların gerçek olup olmadığına ilişkindir. Bu noktada vergi mahkemesince tanık dinlenildiği takdirde belge incelemesinin yanına eklenen tanık delili ile gerçek ortaya koyulurken daha net adımlarla ilerlenebilecek olmasına rağmen, tanık deliline başvurmamak adil yargılanma hakkı kapsamında bir sorun oluşturmaktadır.

4.2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Konuya Yaklaşımı

AİHS madde 46 gereğince; sözleşmeye taraf olan devletlerin tümü, mahkeme nezdinde taraf oldukları davalarda AİHM'nin aldığı kararlara uymayı taahhüt etmektedirler. Nitekim mahkeme kararları iç hukukta alınan bir başka mahkeme kararını yürürlükten kaldırmaz. Ancak, sözleşmeye taraf devletler kendi iç hukuklarında da AİHM'nin kararlarına uymak için gerekli önlemleri almak zorundadır. Mahkemenin tanık beyanları bakımından verdiği çeşitli kararlar mevcuttur.

AİHM vergi mükellefleri ile otorite arasındaki kamusal ilişkiyi ön planda tutmaktadır. Bu nedenle mahkeme vergi yargısına ilişkin başvuruları değerlendirirken 1 Nolu Protokolünün 1. maddesinde *“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler; devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getiremez”* hükmü kapsamında inceleme yapmaktaydı (Carss-Frisk,2005:6). Nitekim, sonraki dönemlerde mahkemenin vergi yargısına ilişkin esasları da insan hakları neticesinde değerlendirerek başvuruları kabul ettiğini görmekteyiz.

AİHM 73053/01 Baş. No.lu ve 23.11.2006 tarihli Jussila– Finlandiya Kararı Kararı, vergi yargısında adil yargılanma hakkı ile tanık dinletme hakkının ceza yargısıyla olan bağlantısını incelemektedir. Jussila, idare mahkemesinde açtığı dava sırasında, vergi müfettişi ve bilirkişi olarak görev yapan uzmanın tanık olarak dinlenmesini talep etmiş ve bu amaçla duruşma yapılmasını istemiştir. Ancak, mahkeme, duruşmalı yargılamanın bu durumda gerekli olmadığına karar vererek, davacıya dosyasında tanık deliline dayanmasına izin vermemiştir. AİHM ise başvuruyu değerlendirirken, söz konusu yargılamanın ceza davaları kapsamında olmadığı ve bu nedenle adil yargılanma hakkının ihlal edilmediği gerekçesiyle başvuruyu reddetmiştir. Ayrıca, başvurucunun Finlandiya mevzuatı çerçevesinde duruşma talep etme hakkından mahrum

bırakılmadığını belirterek kararını vermiştir. Jussila kararı, AİHM'nin tanık deliline dayanamayan tarafın adil yargılanma hakkının ihlali şartlarının oluşmadığı sonucuna vardığı bir karardır (Oral, 2020:100).

Mahkemenin aynı dönemlerde aldığı ve tamamen zıt bir görüşte olan bir başka karar ise 32993/02 Baş. No.lu ve 22.10.2008 Tarihli Lehtinen – Finland Kararı'dır. AİHM, Lehtinen davasında, *“Finlandiya vatandaşı Hannu Lehtinen'in şirketine yönelik yapılan vergi denetiminde, defterlerin usulüne uygun tutulmadığı ve bazı satışların kaydedilmediği iddialarıyla ek vergi uygulanmasına karar verilmiştir. İdare mahkemesinde görülen davada, Lehtinen, vergi müfettişi tarafından ifadeleri alınan üç çalışanın tanık olarak dinlenmesi ve duruşma yapılması talebinde bulunmuştur. Ancak mahkeme, duruşmanın gerekli olmadığına karar vererek bu talebi reddetmiştir. AİHM, başvuruyu değerlendirirken, Jussila kararındaki ceza yargılamasına ilişkin kriterleri tekrar etmiş ve tanık dinleme meselesine dair de bir değerlendirme yapmıştır.* (HUDOC, 2025).

Lehtinen davası, Jussila kararından farklı olarak, idare mahkemesinin hem hukuki hem de maddi açıdan derinlemesine bir inceleme yapmasını gerektirmiştir. AİHM, başvuruyu değerlendirirken, Lehtinen ve Jussila arasındaki ana farklara dikkat çekmiştir. AİHM'ye göre, Jussila'da duruşma talebi, vergi müfettişi ve bilirkişinin ifadelerinin alınarak ve çapraz sorgulamalarla ek vergi tarhiyatının hukuka uygunluğunun sorgulanması için yapılırken, Lehtinen başvurusu, usulsüzlükle ilgili maddi vakaların doğruluğunu kanıtlamak amacıyla duruşma talebinde bulunmuştur (Oral, 2020:103).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin vergi yargısında tanık deliline ilişkin çeşitli kararları olması ile yakın gelecekte aldığı iki karar hakkında özel olarak durmak gerekmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, son dönemde verdiği iki kararda vergi yargılamasında tanık delilinin kullanılmasının, çelişmeli yargılama hakkı açısından ne kadar önemli olduğunu vurgulamıştır. Bu bağlamda, AİHM'in 25 Kasım 2014 tarihli 51269/07 Baş. No.lu ve *“Pakozdi v. Macaristan”* ve 4 Mayıs 2017 tarihli 15485/09 tarihli *“Chap Ltd v. Ermenistan”* kararları incelenmesi önem arz etmektedir. *“Pakozdi v. Macaristan davasında, “Macaristan'ın Fejér Bölgesi Bölgesel Vergi Merkezi, Bayan İldido Pákozdi hakkında 1999-2001 yıllarını kapsayan bir vergi denetimi yapmış ve şirketine sermaye olarak yatırdığı fonlar nedeniyle cezalı tarhiyat gerçekleştirmiştir. Pákozdi, bu*

cezalî tarhiyatı itiraz etmiş, ancak Vergi İdaresi tarafından reddedilmiştir. Bunun üzerine Pákozdi, Vergi İdaresi'nin kararına karşı Bölge Mahkemesi'nde dava açmış ve mahkeme, Vergi İdaresi'nin kararını iptal etmiştir. Ancak, Vergi İdaresi, Bölge Mahkemesi'nin kararına karşı Yüksek Mahkeme'ye başvurmuştur. Yüksek Mahkeme, başvurucunun babasının kendisine kredi verdiğini ispatlayacak herhangi bir destekleyici belge sunmadığı ve yalnızca babasının yazılı beyanlarını sunduğu için, bu beyanların geçerli kabul edilemeyeceğine karar vermiştir. Ayrıca, dava sürecinin hiçbir aşamasında duruşma yapılmamış ve başvurucunun babasının beyanları, başvurucunun talebine rağmen dinlenmemiştir. AİHM, Yüksek Mahkeme'nin kararının başvurucunun çelişmeli yargılama hakkını ihlal ettiğine hükmetmiştir. Mahkeme, Yüksek Mahkeme'nin, başvurucunun babasının yazılı beyanlarının ispat gücünü değerlendirebilmesi için ya bir duruşma yapması ya da dosyayı Bölge Mahkemesi'ne göndermesi gerektiğini vurgulamıştır. AİHM, tanık beyanının dinlenmemesinin savunma hakkını zedelediğini belirterek, yargılama sürecinde tanık delilinin dinlenmesinin savunma hakkı için kritik bir unsur olduğunu ifade etmiştir.”. Pakozdi v. Macaristan davası, Türk Vergi Yargılaması Hukuku bakımından büyük önem arz eden bir karardır. Çünkü AİHM, delil serbestliği ilkesinin geçerli olduğu tüm yargılamalarda, delillerin hukuka uygunluğunun değerlendirilmesi için mahkemeler tarafından dikkate alınması zorunluluğunu savunmaktadır (Barlas, 2022:2). AİHM'nin bu yaklaşımı, özellikle yasaların delil kullanımını kısıtlamadığı durumlarda, yargılama makamlarının vergi işlemlerinin doğruluğunu değerlendirebilmek için elindeki tüm delilleri göz önünde bulundurmasının zorunluluğunu vurgulamaktadır. Ayrıca, vergi yükümlüsünün ispat yükünü taşıdığı durumlarda, adil yargılama sürecinin sağlıklı olarak işleyebilmesi açısından mahkemelere özenli davranma yükümlülüğü getirerek gerektiğinde duruşma yapılmasının önemine değinmiştir (Tosun, 2017:93).

“Chap Ltd v. Ermenistan” kararında ise mahkeme, tanık dinlemeyen mahkemenin adil yargılanma hakkını ihlal ettiği yönünde karar vermiştir. Olayda özetle; “Chap Ltd Şti, Ermenistan'da bölgesel televizyon yayını yapan bir özel şirkettir. Şirket, Ermenistan Cumhuriyeti Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından denetlenmiş ve yaklaşık 50.000 Euro tutarında bir cezalı vergi tarhiyatı yapılmıştır. Vergi denetimi sırasında, vergi idaresi, reklam veren bazı iş insanlarının ifadelerinden yararlanmıştır. Ancak, bu tanık ifadeleri ve

sunulan belgeler, yargılama sürecinde şirket tarafından incelenememiştir. Ayrıca, şirketin tanıkların dinlenmesine yönelik talepleri de yargıçlar tarafından reddedilmiştir. (HUDOC, 2017)”. AİHM, vergi incelemesi sürecinde yalnızca tanık ifadeleri ve bu ifadelerle sağlanan bilgi ve belgelere dayanarak Şirket aleyhine vergi, ek vergi veya vergi cezası uygulanmadığını belirtmiştir; bununla birlikte Şirket’in aleyhine başka deliller de bulunmaktadır. Ancak, idari işlemin iptali için açılan davayı inceleyen Mahkeme, vergi idaresinin raporuna ve bu rapora dahil edilen tanık beyanlarına güvenerek, bu unsurları kararında esas almıştır (Barlass, 2022:3).

Yukarıda açıklanan ilgili kararlardan da anlaşılacağı üzere; VUK’un 3. Maddesinin bir gereği olarak vergi yargılamasında tanık delilinden yararlanılabilmektedir. AİHM kararlarında da fiziki ve fonksiyonel engeller bahane edilerek hâkimin gözü önünde, soru sorma yetkisi kullanılarak konuyu daha iyi irdeleyebilme imkânı veren tanık delilinin kullanımının engellenmesini çekişmeli yargı bakımından adil yargılanma hakkının bir ihlali olarak görülebilmektedir.

4.3. Türk Vergi Yargılaması Sırasında Tanık Deliline Başvuru İmkânına İlişkin Bir İnceleme

İYUK madde 1 gereğince; “Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir.” Kanundan hareketle vergi yargı mahkemelerinin usul ve esasları İYUK’a göre belirlenmektedir. VUK ile İYUK ilişkisi özel ve genel kanun ilişkisidir. Burada özel kanun olan VUK’ta yer alan ve yargılamayı ilgilendiren hükümler, niteliği gereği vergi yargılamasına özgü olduğundan, aynı konuda İYUK’ta bulunan genel kurallardan önce uygulanmaktadır. Ancak, özel kanun olan VUK’ta tanık dinlenmesine dair herhangi bir açık düzenleme yoktur. Bu nedenle genel nitelikli kanun olan İYUK’a bakmak gerekir.

İYUK’ta duruşma usulüne ilişkin esaslar düzenlense de duruşma sırasında tanık dinlenebileceğine dair düzenlemeye rastlanmamaktadır. Öte yandan aynı kanunun 58. maddesinde mevcut “Delillerin Tespiti” başlıklı düzenleme gereğince bu davalara ilişkin delillerin tespitini davaya bakan mahkeme yapabilmektedir. Burada tekrar 31. maddedeki atıf kapsamında bir değerlendirme yapma zorunluluğu karşımıza çıkmaktadır. İYUK’un 31.

maddesinin birinci fıkrasında, HMK'ya hangi durumlarda başvurulabileceği sınırlı biçimde belirlenmiştir. Ancak bu düzenleme içinde tanık beyanının delil olarak kullanılmasına veya tanığın duruşmada dinlenmesine ilişkin bir atıf yer almamaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, birinci fıkradaki atıflar ve Kanun'un kendi hükümleri saklı kalmak kaydıyla, vergi uyuşmazlıklarında VUK'un ilgili maddelerinin uygulanacağı belirtilmiştir (Oral, 2020:86).

Danıştay da vergilendirme aşamasında belirlenen şartları taşıyan tanık ifadelerine hukuki değer atfetmektedir. Buradaki esas tartışma konusu, bu şartlara uygun olan tanığın, yargılamanın duruşma safhasında dinlenip dinlenemeyeceğidir. Danıştay, VUK'un 3. maddesinde yer alan tanık beyanlarını, vergilendirme sürecine ilişkin olarak delil niteliğinde kabul etmektedir. Bu yaklaşım doğrultusunda, vergilendirme aşamasında alınan tanık ifadeleri de yazılı delil statüsüne kavuşmaktadır. Bu yaklaşım sayesinde yazılılık ilkesinden çıkılmadan yargılama sürdürülmektedir. Nitekim Danıştay, yargılama sırasında tanık beyanlarının hâkim huzurunda alınabilmesini yazılılık ilkesinin sonucu olarak isabetli bulmamaktadır.

Tanıkla ilgili başka düzenleme de duruşma esnasında bazı kişilerin dinlenebilmesine olanak tanıyan VUK mükerrer 378. maddedir. Bu hüküm sayesinde, vergi davalarında sınırlı ölçüde de olsa tanık dinlenebilmesi yasal zemine oturtulmuştur. İlgili hüküm, sayılan kişilerin duruşmada dinlenmesini zorunlu kılan bir düzenleme niteliği taşımamaktadır. Dinleme işlemi, ancak iddia ve savunmanın ortaya konulması açısından bir gereklilik söz konusu olduğunda gündeme gelebilecek niteliktedir. Bu çerçevede, mahkeme tarafından yapılacak değerlendirme, somut olay bağlamında dinlemenin gerçekten gerekli olup olmadığını ortaya koymalıdır (Karataş, 2014:157).

Tanık dinlenmesinde açık bir yasal çerçevenin bulunmaması, yargı mercilerinin konuya olan mesafeli yaklaşımı, uygulamada bazı çözüm yollarının gelişmesini sağlamıştır. Bu kapsamda, adli yargı mercilerince gerçekleştirilen delil tespiti işlemleriyle elde edilen tanık anlatımlarına dair tutanaklar, ilgili idari yargı dosyasına sunulurak dolaylı bir çözüm yolu benimsenmektedir (Oral, 2020:88). Vergi mükellefleri ise, inceleme sürecinde kanunun 3.maddesine göre şartları sağlayan tanık beyanlarını noter aracılığıyla kayıt altına aldırılmaktadır. Bu haliyle tanık beyanları yazılı olarak mahkemenin önüne getirilebilmektedir.

Danıştay'ın kararları irdelendiğinde mevcut eksikliğin yasal boşluklarla birlikte ilkesel çatışmalardan kaynaklandığını söylemek mümkündür. Özellikle yazılı yargılama usulü ile delillerin serbestçe değerlendirilmesi ve re'sen araştırma ilkeleri, tanık deliline başvurulması gereken durumlarda birbirleriyle örtüşmeyen sonuçlar doğurabilmektedir (Karakoç, 1997:142).

5. Sonuç

Yazılılık ilkesinin temel yargılama ilkelerinden olduğu vergi yargısında, yargılama dosya üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle duruşma istisnai bir uygulama olarak düzenlenmiştir. Taraflar iddialarının, yemin hariç her türlü delille ispatlayabilme hakkına sahiptirler. Bu bağlamda, kanun koyucu vergi yargılamasında iddiaların her türlü delille ispatlanabileceğini hüküm altına almış ve delil serbestisi ilkesini belirlemiştir. Ancak, tanık beyanına ayrı bir yer açılarak bu delil türünün kapsamını dar tutulmuş, uygulamada istisnai olarak yararlanılabilir bir delil türü haline getirmiştir.

Adil Yargılanma hakkı tüm yargılama sürecini kapsayan ve söz konusu uyuşmazlığın çözümüne uygun en hakkaniyetli kararın verilmesini kapsayan süreçtir. Söz konusu hakkın uygulanabilmesi için tarafların iddialarını destekleyen delillerden yararlanmaları gerekmektedir.

Vergi yargılamasında tanık beyanına sınırlı bir alan tanınması bu sınırın vergiyle açık ve tabi ilişkili olma koşulunu beraberinde getirmiştir. “Açık ve tabi ilişki” ifadesinin içeriği net olarak tanımlanmadığı için, bu şartı hangi kişilerin sağladığı ya da hangi durumların bu kapsamda değerlendirileceği hususunda somut bir yasal ölçüt bulunmamaktadır. Mükerrer 378. madde ile vergi incelemesini yapan memurlar ile mükellefin mali müşaviri ya da muhasebecisinin duruşmada dinlenebilmesine imkân tanınmıştır ve bu uygulama yargılamada da yer bulmuştur. Ancak buna rağmen, vergi yargılamasında doğrudan tanık dinlenmesine ile ilgili açık ve etkin bir mekanizmanın bulunmaması, adil yargılanma hakkı bağlamında eleştirilere yol açmakta ve bu hakkın tam anlamıyla karşılanmadığı yönündeki değerlendirmeleri gündeme getirmektedir

Tanık beyanının vergi yargılamasında belirli ölçütler dahilinde yargılamaya dahil edilmesi hak ihlallerinin önüne geçerek ispat hakkının daha etkin kullanımını sağlayacaktır. Bu doğrultuda başta 2577 sayılı

İYUK'da ve VUK'da yapılacak düzenlemelerle tanık beyanının sınırlarının yeniden çizilmesi gerekmektedir.

Kaynaklar

- Alyanak, S. (2023). *Avrupa Birliği hukukunda adil yargılanma hakkı ve etkili yargısal denetim*. Seçkin Yayıncılık.
- Askeri Yüksek İdare Mahkemesi 1. Daire. (1994, September 20). 20.09.1994 tarih ve 1994/991 K sayılı karar [Karar]. Legalbank. <https://legalbank.net/mahkeme-kararlari/askeri-yuksekidare-mahkemesi-1-daيرة-kararlari> (Retrieved June 22, 2025)
- Aybay, R. (2007). Uluslararası antlaşmaların Türk hukukundaki yeri. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (70), 187–213.
- Barlass, İ. (2022). Witness' statements during tax proceedings within the framework of the European Court of Human Rights decisions. In *36th International Public Finance Conference "Fiscal Policies and Inflation"* [Conference presentation]. Nisan Yayıncılık.
- Batı, M. (2021). *Vergi hukuku (genel hükümler)*. Seçkin Yayıncılık.
- Batun, M. (2012). *Vergi hukukunda yorum ve ispat*. Seçkin Yayıncılık.
- Bayrak Şenocak, B. (2025). *Anayasa Mahkemesi ve Yargıtay kararlarında hukuka aykırı delillerin adil yargılanma hakkına etkisi*. <https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/4052023132645bu rcin.pdf> (Retrieved September 22, 2025)
- Carss-Frisk, M. (2003). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1 No'lu Protokolünün 1. maddesinin uygulamasına ilişkin kılavuz*. Türkiye Barolar Birliği. <https://medya.barobirlik.org.tr/tbbkitaplari/TBBBooks/mh-aihs.pdf> (Retrieved June 22, 2025)
- Çakır, E. U. (2020). Mükellefin vergi yargılamasındaki hakları. *Mali Hukuk Dergisi*, 16(184), 943–978.
- Çakmak, M. (2021). *İdari yargılama usulünde vergi davaları*. Seçkin Yayınevi.
- Danıştay 5. Daire. (2022, June 15). 15.06.2022 tarihli, 2021/7730 E., 2022/4892 K. sayılı karar [Karar]. Danıştay Karar Arama. <https://karararama.danistay.gov.tr> (Retrieved June 22, 2025)
- Demir Aslan, K. (2022). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi içtihatları doğrultusunda tanık sorgulama hakkı. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, (2), 479–516.

- Doğu, O., & Nalbant, A. (2016). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi* (Cilt 2). Legal Yayıncılık.
- Gölcüklü, F. (1994). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde adil yargılanma. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 49(1), 199–234.
- Gözübüyük, Ş., Gölcüklü, F., & Saygılı, A. (2019). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve uygulaması*. Turhan Kitabevi.
- Hasdemir, T. (2018). *İnsan hakları*. Aile Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı.
- HUDOC. (1999). *Lehtinen v. Finland* (App. No. 39076/97). European Court of Human Rights. [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-4806%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-4806%22]}) (Retrieved March 4, 2025)
- HUDOC. (2017). *Case of CHAP Ltd. v. Armenia* (App. No. 15485/09). European Court of Human Rights. [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-173366%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-173366%22]}) (Retrieved September 22, 2025)
- İnceoğlu, S. (2018). *Adil yargılanma hakkı: Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru el kitapları serisi-4*. MRK Baskı ve Tanıtım Hizmetleri Tic. Ltd. Şti.
- Kalabalık, H. (2017). *İnsan hakları hukuku*. Seçkin Yayıncılık.
- Kaplan, Ö. (2021). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ışığında vergi yargılamasında adil yargılanma hakkı* (Tezli yüksek lisans tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Enstitüsü).
- Kapucu, G., & Kocatepe, M. (2021). Vergi yargılamasında tanık. *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 133–165.
- Karakoç, Y. (1997). Vergi yargılaması hukukunda tanık beyanının delil olması. In *Prof. Dr. Şükrü Postacioğlu'na armağan* (pp. 455–493). Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.
- Karakoç, Y. (2014). Vergi cezası anlaşmazlıklarının çözüm yollarından cezalarda indirim müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez'e Armağan), 3637–3739.
- Karataş, F. (2014). Vergi yargılamasında duruşma. *Vergi Raporu*, (176), 151–159.
- Karataş Durmuş, N. (2014). Vergi hukukunda ispat ve delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(3–4), 505–528.
- Oral, H. (2020). Vergi yargılaması hukukunda tanık beyanı (Türkiye uygulamasının Avrupa yaklaşımı ışığında değerlendirilmesi). *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (147), 75–110.
- Özbudun, E. (2024). *Türk anayasa hukuku*. Yetkin Yayınevi.

- Özkan Duyan, A. (2019). Bireysel başvuru kararlarında makul sürede yargılanma hakkı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 68(1), 287–326.
- Öztoprak, S. (2021). Yargı kararları ışığında idari yargılama usulünde tanık. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(2), 1363–1404.
- Pekcanitez, H., Özekeş, M., Taş Korkmaz, H., & Akkan, M. (2017). *Pekcanitez usul: Medeni usul hukuku* (15. baskı, Cilt 2). Oniki Levha Yayınları.
- Salihpaşaoğlu, Y. (2009). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türkiye: Bazı rakamlar ve gerçekler. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13(1–2), 253–281.
- Sevcan Uçan, E. (2013). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi çerçevesinde Türk vergi yargılaması hukukunda adil yargılanma hakkı* (Yayınlanmamış tezli yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Tanrıver, S. (2004). Hukuk yargısı (medeni yargı) bağlamında adil yargılanma hakkı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (53), 191–215.
- Topçu, K. (2020). *Vergi hukuku özelinde Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru*. Seçkin Yayıncılık.
- Tosun, A. N. (2017). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kararlarından Pakozdi davası: İdari vergi davası cezalarında duruşmasız yargılama. *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2), 83–94.
- Turan, B. (2022). AIHS çerçevesinde idari yargıda gerekçeli karar hakkı. *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(1), 177–202.
- Turan, H. (2009). Adil yargılanma hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ndeki yeri ve önemi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (84), 213–230.
- Türkiye Adalet Akademisi. (2025, September 22). *Adil yargılanma hakkı bağlamında genel kural*. https://kanuni.taa.gov.tr/assets/dosyalar/Adil_Yargılanma_Genel_kural_m6-1_poz.pdf
- Uzun, M. (2014). Bir adil yargılanma hakkı olarak tanığı sorgulama ve tanık dinletme hakkının Türk vergi yargılamasındaki yeri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), 219–245.
- Yüksektepe, M. A. (2021). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ile Anayasa Mahkemesi ilamları ışığında adil yargılanma*. Palaton Hukuk Yayınları.