

Vergilemede Güncel Trendler

Editör: Doç. Dr. Esra UYGUN



Vergilemede Güncel Trendler

Editör:

Doç. Dr. Esra UYGUN



Published by

Özgür Yayın-Dağıtım Co. Ltd.

Certificate Number: 45503

📍 15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şhitkamil/Gaziantep

☎ +90.850 260 09 97

📞 +90.532 289 82 15

🌐 www.ozguruyinlari.com

✉ info@ozguruyinlari.com

Vergilemede Güncel Trendler

Editor: Doç. Dr. Esra UYGUN

Language: Turkish-English

Publication Date: 2025

Cover design by Mehmet Çakır

Cover design and image licensed under CC BY-NC 4.0

Print and digital versions typeset by Çizgi Medya Co. Ltd.

ISBN (PDF): 978-625-8562-09-5

DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1095>



This work is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0). To view a copy of this license, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>. This license allows for copying any part of the work for personal use, not commercial use, providing author attribution is clearly stated.

Suggested citation:

Uygun, E. (ed) (2025). *Vergilemede Güncel Trendler*. Özgür Publications.

DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1095>. License: CC-BY-NC 4.0

The full text of this book has been peer-reviewed to ensure high academic standards. For full review policies, see <https://www.ozguruyinlari.com/>



Ön Söz

Vergileme olgusu, günümüzde yalnızca mali ihtiyaçların karşılanmasına yönelik teknik bir araç olmanın ötesine geçerek; ekonomik gerçeklik, dijital dönüşüm, sürdürülebilirlik ve yönetim ilkeleriyle iç içe geçen çok katmanlı bir yapıya bürünmüştür. Küresel ölçekte yaşanan ekonomik entegrasyon, teknolojik gelişmeler ve kamu maliyesinin artan sorumlulukları, vergi hukukunun hem normatif hem de uygulamaya dönük boyutlarının yeniden ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu çerçevede “Vergileme: Güncel Trendler” başlıklı bu eser, vergileme alanında öne çıkan güncel tartışmaları farklı boyutlarıyla ele almayı amaçlamaktadır.

Kitapta yer alan bölümler, vergilemenin klasik ilkeleri ile çağdaş gelişmeler arasındaki ilişkiyi ortaya koyan zengin bir içerik sunmaktadır. Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin peçeleme ve muvazaa kavramları bağlamında bağışlama sözleşmeleri üzerinden incelendiği çalışma, hukuki şekil ile ekonomik gerçeklik arasındaki gerilimi somut örneklerle değerlendirmektedir. Avrupa Birliği’nde vergi uyumunun sağlanmasında yasama süreçlerinin dönüştürücü rolünü ele alan bölüm ise, ulusüstü vergi yönetişiminin norm üretme kapasitesini ve bu sürecin üye devletler üzerindeki etkilerini ortaya koymaktadır.

Dijitalleşmenin vergileme üzerindeki etkileri, eserin temel eksenlerinden birini oluşturmaktadır. Yapay zekânın vergilendirilmesine ilişkin güçlükler, küresel vergi sistemlerinin karşı karşıya olduğu yeni meydan okumaları gözler önüne sererken; sahte belgeyle mücadelede dijitalleşme ve denetimde kullanılan yeni yapay zekâ araçları, vergi denetiminin geçirdiği dönüşümü uygulama boyutuyla ele almaktadır. Bununla birlikte, dijitalleşmenin vergi idaresi üzerindeki etkilerine odaklanan bölüm, idari kapasite, etkinlik ve hukuki sınırlar açısından kapsamlı bir değerlendirme sunmaktadır.

Eserde, vergilemenin ekonomik ve sektörel yansımalarına ilişkin özgün analizlere de yer verilmektedir. Türkiye’de vergi rekortmenlerine ilişkin genel değerlendirme, vergi yükünün dağılımı ve görünür mükellef profili üzerine önemli bulgular sunarken; Türkiye çay sektöründe stopaj kesintisinin ÇAYKUR örneği üzerinden incelenmesi, sektörel vergilendirmenin yapısal özelliklerini ortaya koymaktadır. Öte yandan, konaklama vergisinin sürdürülebilir turizm finansmanı aracı olarak ele alındığı çalışma, çevresel

ve mali hedeflerin vergileme politikalarıyla nasıl bütünleştirilebileceğini uluslararası karşılaştırmalar ışığında değerlendirmektedir.

Kitabın bir bölümünde ise sürdürülebilir kalkınma perspektifinden vergi ve kamu bütçesi finansmanı, politika öncelikleri bağlamında ele alınarak, vergilemenin uzun vadeli mali ve toplumsal hedeflerle ilişkisi bütüncül bir bakış açısıyla ortaya konulmaktadır. Bu yaklaşım, vergilemenin yalnızca bugünün değil, geleceğin kamu maliyesini de şekillendiren stratejik bir araç olduğunu göstermektedir.

Alanlarında uzman yazarların katkılarıyla hazırlanan bu eser, vergilemeye ilişkin güncel eğilimleri teorik derinlik ve uygulama boyutunu birlikte gözeterek ele almaktadır. Çalışmanın; akademisyenler, uygulayıcılar, politika yapıcılar ve lisansüstü öğrenciler başta olmak üzere, vergileme alanına ilgi duyan tüm okuyucular için yol gösterici bir kaynak olması temennisiyle, emeği geçen tüm yazarlara teşekkür ederim.

İçindekiler

Ön Söz	iii
--------	-----

Bölüm 1

The Challenges of Taxing Artificial Intelligence	1
<i>Orçun Arıcı</i>	

Bölüm 2

Sahte Belge ile Mücadele Stratejisinde Dijitalleşme: Denetimde Yeni Yapay Zekâ Aracı KURGAN	21
<i>Hüseyin Akkaya</i>	

Bölüm 3

Dijitalleşmenin Vergi İdaresi Üzerindeki Etkileri Üzerine Bir İnceleme	47
<i>Sebiha Yıldız</i>	

Bölüm 4

Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumunun Sağlanmasında Yasama Süreçlerinin Dönüştürücü Rolü	67
<i>Birol Ubay</i>	

Bölüm 5

Türkiye'de Vergi Rekortmenlerine Genel Bir Bakış	87
<i>Selçuk Buyrukoğlu</i>	

Bölüm 1

Türkiye Çay Sektöründe Stopaj Kesintisi Analizi: ÇAYKUR Örneği	103
<i>Yasemin Arıman</i>	

Bölüm 7

Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi Temelinde Peçeleme ve Muvazaa
Örneği: Bağışlama Sözleşmeleri 135

Ali Saklan

Bölüm 8

Sürdürülebilir Turizm Finansmanı Aracı Olarak Konaklama Vergisi:
Uluslararası Uygulamalar ve Türkiye Örneği 155

Osman Kağan Ergür

Bölüm 9

Sürdürülebilir Kalkınma Perspektifinden Vergi ve Kamu Bütçesi Finansmanı:
Politika ve Öncelikler 183

Rabia Tuğba Eğmir

The Challenges of Taxing Artificial Intelligence 8

Orçun Avcı¹

Abstract

Rapid advancements in artificial intelligence (AI) technology are profoundly affecting production processes and economic relations, highlighting the structural limitations of existing taxation systems. Traditional tax regimes, designed based on human labor and physical capital, face significant challenges in the wake of widespread AI-based automation, such as erosion of the tax base, undermining of tax fairness, and threats to the sustainability of public revenues. In this context, the taxation of AI emerges as a natural consequence of rapidly evolving technology and the business world. Many countries are conducting various studies to develop regulations regarding AI taxation. The aim of this study is to identify potential problems in the taxation of AI and to propose possible solutions. The main motivation behind this research is the limited availability of written studies on this topic. The study concludes that, at a global level, a fully structured AI taxation policy has not yet been established. Achieving international cooperation on AI taxation, carefully examining regulatory approaches, understanding the ethical, social, and economic impacts of new technologies, and designing a fair, sustainable tax strategy that does not increase business costs are of critical importance. Otherwise, failing to tax such a powerful force could lead to even greater problems.

1. Introduction

AI enables machines to perform tasks that are typically associated with human intelligence, such as learning, problem-solving, reasoning, perception, and even understanding language. These technologies are creating revolutionary changes across many industries today and are becoming an integral part of daily life. AI provides the ability to solve complex problems through techniques such as big data analytics, machine learning, and deep learning, while also paving the way for the emergence of new business models

1 Assoc. Prof. Dr., Aksaray University, orcun.avci@outlook.com, ORCID: 0000-0002-7917-9802.

and revenue streams. These technological advancements allow businesses and individuals to operate more efficiently, innovatively, and profitably. This transformation has also affected the field of taxation. Traditional practices in tax law are being transferred to the digital environment through digitization and internet technologies. For example, many books, records, and documents that previously had to be prepared, stored, and presented physically are now prepared, stored, and even submitted digitally. Thanks to increasing technological capabilities, not only digitization but also the use of AI applications in taxation processes has become possible. The use of AI systems, which are becoming indispensable technologies in social life today, has inevitably begun to extend to public services and, more specifically, taxation processes. However, the opportunities offered by AI also bring various legal and regulatory challenges. In this context, the taxation of AI has become an important topic of discussion both among academic circles and policymakers.

Traditional tax systems largely rely on assumptions about human labor and physical capital. However, AI applications deviate from these assumptions due to their ability to operate across borders, intangible structures, and processes that minimize human intervention. In particular, the impact of AI-supported automation on the workforce raises serious concerns regarding the sustainability of public revenues such as income tax and corporate tax. Questions about who and what should be subject to taxation, the legal status of AI, and how the principle of tax justice can be ensured in this new technological context necessitate the development of new normative frameworks beyond existing legislation. Moreover, concerns that excessive taxation could stifle innovation, while insufficient taxation could exacerbate income inequality, require policymakers to strike a careful balance. This study seeks to address the question of how AI, situated in such a sensitive position, should be taxed. In this context, the study first provides information on the definition and scope of AI. It then examines the relationship between AI and taxation. Subsequently, it reviews AI taxation practices in selected countries. Finally, the study identifies the main challenges related to AI taxation and offers possible solutions.

2. Artificial Intelligence: Definition and Scope

Although the concept of AI was officially coined in 1956, the pioneering studies are considered to have been conducted as early as 1943. Inspired by the neuronal structure of the living brain, this research led to the construction of the first artificial neural network computer in 1950 and paved the way for the development of the concept of machine learning (McCulloch &

Pitts, 1943: 115). The concept of AI is derived from the idea that machines can think like humans. Alan Turing's 1950 paper, "Computing Machinery and Intelligence," questioned whether machines could think and how the intelligence of a machine could be tested, laying the foundation for subsequent studies in the field. Turing proposed that machines could exhibit intelligence and perform specific tasks in a human-like manner (Britannica, 2024).

AI is a technology that enables computers and machines to mimic human-like learning, comprehension, problem-solving, decision-making, creativity, and autonomy. AI-based systems have the ability to perceive and recognize objects, understand human language, and respond accordingly. These systems can operate independently, providing recommendations to users and experts without requiring human intelligence or intervention (Stryker, 2024). Some countries have incorporated references to AI in their legislation and regulations. In this context, definitions from the United States (U.S.), European Union (EU) member countries, and Türkiye are highlighted. In the U.S., the proposed 2018 AI Act by the National Security Commission mentions the establishment of an independent executive commission to examine AI advancements and defines the term "AI" in the Act to include the following aspects. According to this definition (Barfield & Pagallo, 2020: 18):

(1) Any artificial system that performs tasks under changing and unpredictable conditions without significant human supervision, or that can learn from experiences and improve its performance when exposed to datasets; (2) Any other artificially developed system in computer software, physical hardware, or other contexts that solves tasks requiring human-like perception, cognition, planning, learning, communication, or physical action; (3) An artificial system designed to think or act like a human, including cognitive architectures and neural networks; (4) A set of techniques, including machine learning, designed to approach a cognitive task; and (5) An artificial system designed to act rationally, including an intelligent software agent or embodied robot, that achieves goals through perception, planning, reasoning, learning, communication, decision-making, and taking action.

On July 12, 2024, the EU issued Regulation 2024/1689 (AI Act²), the world's first comprehensive regulation in the field of AI. The regulation

2 *"Regulation (EU) 2024/1689 of the European Parliament and of the Council of 13 June 2024 laying down harmonised rules on artificial intelligence and amending Regulations (EC) No 300/2008, (EU) No 167/2013, (EU) No 168/2013, (EU) 2018/858, (EU) 2018/1139 and (EU) 2019/2144*

adopts an approach that prioritizes the protection of individuals' health, safety, and fundamental rights within the EU. To achieve this goal, the Regulation provides a risk-based framework that imposes a set of obligations on individuals and organizations based on the role of actors in the AI value chain, the risk level inherent in the technology used, and/or risks arising from the context of use (e.g., workplace environment).

In Türkiye's National AI Strategy (2021–2025) document, AI is defined as “*in its most general sense, the capability of a computer or a computer-controlled robot to perform various activities in a manner similar to intelligent beings*” (UYZS, 2021: 12). The debates surrounding definitions of AI reveal that these definitions continuously vary depending on their fields of application. In this context, there is a general consensus that AI cannot be confined to a fixed definition (Henckel, 2023: 201). The broad scope of the definition proposed in legislation has given rise to various criticisms. However, considering the rapid development of technology and the resulting impracticality of a fixed definition, limiting the definition through annexes and allowing flexibility may be regarded as a reasonable approach.

For many years, efforts to explain the concept of AI have been based on approaches that reflect the ability to behave like humans and to think in a human-like and rational manner. The term AI contains an explicit reference to the concept of intelligence. However, since intelligence is a vague concept in both machines and humans, it has been studied by psychologists, biologists, and neuroscientists; nevertheless, AI researchers have mostly relied on the concept of rationality. This concept refers to the ability to choose the best possible action to achieve a given goal, taking into account specific criteria to be optimized and the available resources (Gayretli Aydın, 2023: 25–28).

AI is generally defined as the ability of a computer or a computer-controlled machine to perform tasks related to advanced cognitive processes, such as reasoning, inference, generalization, and learning from past experience that are typically assumed to be uniquely human attributes (Nabiyev, 2021: 27). In this context, AI technologies provide managers with unique tools to reduce the complexity of decision-making and create structural transformation across various sectors. They are considered particularly beneficial in enabling complex and time-consuming tasks to be completed more effectively and efficiently (Huang, 2018: 1818). Today, AI systems, whose areas of application and numbers are steadily increasing, have undergone significant and substantial development over the past two decades. The transformation

and Directives 2014/90/EU, (EU) 2016/797 and (EU) 2020/1828 (AI Act)”, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202401689.

of the datasets used into big data has accelerated this process. Indeed, big data refers to high-volume, high-velocity, and/or highly diverse information assets that drive the information, decision-making, and process automation required by AI systems (Houser & Sanders, 2018: 3).

Data, which is of crucial importance for the functioning of AI systems, is conceptually defined as machine-readable and encoded facts, figures, and information. In terms of the technical operation of AI systems, data must be stored in electronic form entirely as numerical expressions, since data has no physical counterpart. These numerical expressions manifest themselves in the form of various signs, letters, symbols, or digits (Güçlütürk, 2022: 12–15). AI accelerates data processing, reduces the number of tasks, and creates concentration forces for economic activities. This technology has played a critical role in preventing the pandemic and in the expansion of consumption (Jiang, 2020: 334).

AI consists of applications that enable the imitation of human brain functions by machines and involve an ongoing learning process. It primarily operates through software programs embedded in various technological devices and via the internet. AI was initially developed to assist humans in military and technical activities that are dangerous or pose threats to life and safety. Over time, its use expanded to include manufacturing tasks involving sequential and repetitive activities, as well as e-commerce applications such as the use of pre-coded responses to specific questions in customer relations, including virtual assistants. Today, the need for AI has become increasingly unavoidable in enhancing the quality of services across a wide range of fields, including healthcare, education, banking, autonomous vehicles, assistant services used on mobile phones or tablets such as Siri, marketing services that enable online live messaging, the detection and deterrence of security breaches in businesses, and various applications in agriculture. For example, during the pandemic period, the contributions of AI to the healthcare sector, particularly in protecting healthcare workers and reducing the risk of transmission through patient monitoring, conducting tests to identify new cases, and analyzing data obtained from patients, have been noteworthy (Orkunoglu Şahin, 2022: 52). As can be seen, AI has emerged and will continue to emerge in many fields and under various conditions.

3. Artificial Intelligence and Taxation

AI is becoming a key component of the digital government journey and offers significant benefits in areas such as automation, anomaly detection, and improved decision-making. For example, AI-powered chatbots are used to

respond to citizens' inquiries and assist with form-filling processes. In disaster management, AI contributes to the early prediction of natural disasters and helps accelerate response efforts. In tax administrations, AI is used to detect fraud. Overall, the use of AI in the public sector can enhance government efficiency, responsiveness, and accountability. However, the adoption of AI in the public sector lags behind that of the private sector. Governments face context-specific challenges and constraints that hinder the rapid deployment of AI, including skills gaps, legacy and outdated IT systems, data availability issues, and fiscally constrained environments, as well as higher requirements related to privacy, transparency, and the representation of different social groups (OECD, 2025: 3).

Most of the activities that form the basis of the taxation process largely consist of repetitive and time-consuming tasks such as data collection, analysis and comparison, the acquisition of factual and legal information, and case-based decision-making. Likewise, taxpayers are required to follow legislation, collect data, input data into systems, maintain accounting records, and prepare tax returns while fulfilling their obligations within these processes. These activities can essentially be viewed as data-driven input–output procedures. Indeed, statutory books, accounting records, contracts, and transactions carried out within the framework of rules set out in existing legislation constitute the inputs, whereas the determinations made by tax administration officials or certified public accountants/tax experts regarding the outcomes of transactions carried out in accordance with legal norms (such as tax payment or non-payment, tax rates, and tax evasion) can be characterized as outputs. Considering these characteristics, a potential has emerged for adapting tax concepts and rules to AI-supported business models, and tax administration has begun to be seen as a candidate field for the implementation of AI-based systems (Kuźniacki, 2019).

In recent years, the growing number of taxpayers and the increasing complexity of tax collection processes have been pushing the limits of traditional methods. The high computational capacity of AI plays a significant role in overcoming these challenges. With the Fourth Industrial Revolution, AI technologies have begun to be used in tax practices for critical processes such as data analysis, anomaly detection, and the enhancement of tax compliance. AI both reduces taxpayers' compliance costs and enables tax administrations to conduct more effective and lower-cost audits (Turan, 2020: 67). Moreover, by enabling more effective tax audits, AI can help reduce tax avoidance and tax evasion behaviors. Through AI, tax data can be compared in real time, cooperation and integration with taxpayers and other tax administrations can be ensured, and disputes can be minimized

(Avcı, 2021: 60). These gains are of particular importance for developing countries. Given this position, AI has begun to be adopted by many tax administrations today. In this context, AI is used in numerous areas such as the automated sharing of personalized information, virtual assistants, risk analysis, the detection of tax evasion and fraud, support for administrative decision-making processes, dispute resolution, and ensuring the security of tax systems. Technologies employed for these purposes include chatbots, machine learning, artificial neural networks, multilayer algorithms, and decision trees (Szabó, 2024: 55–58; Yıldız & Köşer, 2025: 11).

Despite all these developments, the widespread use of AI creates various challenges from the perspective of international taxation. The digital economy is characterized by a unique reliance on intangible assets, the intensive use of data, the widespread adoption of multi-sided business models that derive value from externalities generated by free products, and difficulties in determining jurisdiction. This situation raises fundamental questions regarding how businesses operating in the digital economy add value to their operations with the help of AI, how they generate profits, and how this relates to the characterization of income for tax purposes. At the same time, the fact that new ways of doing business may lead to the relocation of core business functions and, consequently, to a different allocation of taxing rights, and thus to lower taxation, does not in itself indicate flaws in the existing system. Closely examining how businesses in the digital economy create value and generate profits through AI, taking into account the specific characteristics of the sector, is important in order to determine whether existing rules need to be adapted and, if so, to what extent (OECD, 2023: 10). AI applications with such significant potential to produce far-reaching outcomes are today most commonly manifested through chatbots and data analytics in many countries. The use of machine learning and robots by an increasing number of countries, both in taxpayer services and in tax auditing, is also becoming more prevalent. However, the taxation of AI itself remains one of the key issues that continues to be widely debated.

4. Studies on the Taxation of Artificial Intelligence in Selected Countries

Learning the details of efforts to tax AI and thus being able to propose various solutions to potential issues in this field will be possible through examining and evaluating the practices of different countries. Some countries have conducted studies or developed plans regarding the taxation of AI. In this study, regulations concerning advanced countries leading in AI and

Türkiye have been examined. In this context, the U.S. was examined first. The U.S. Department of the Treasury and the Internal Revenue Service (IRS) use AI as one of the cornerstones of their modernization strategies, aiming to improve taxpayer services, optimize enforcement, and strengthen fraud detection capabilities. Early applications, such as AI-powered chatbots, intelligent automation, modernization of legacy applications, and machine learning for file selection, provide measurable gains in efficiency, accuracy, and response speed. At the same time, governance frameworks emphasize privacy, transparency, and ethical oversight. Additionally, they recognize the sensitivity of taxpayer data and the importance of public trust. Although challenges remain, such as integrating AI with legacy systems and ensuring fair use, the Treasury's multidimensional approach demonstrates a conscious balance between innovation and accountability. As AI capabilities advance, it will be critical to continue focusing on privacy safeguards, policy updates, and transparency to maintain operational improvements and public trust in the IRS's mission (Shaikh, 2025: 3; Zhao & Wang, 2025: 1).

In some U.S., particularly California, efforts to tax AI and automation are being intensely debated. However, comprehensive regulation at the federal level has not yet been enacted. The taxation of AI has increasingly become a topic of discussion today. The main issue that often arises is the potential of AI (and other automation technologies) to transform the workforce and the implications of this for tax policies. AI and automation can replace traditional jobs, leading to changes in the labor market. This may result in increased unemployment or decreased labor demand in certain sectors. On the other hand, the economic growth and productivity gains generated by AI and automation technologies should not be overlooked. These technologies have the potential to create new job opportunities, optimize processes, and enhance competitiveness. How tax policies should be adapted to encourage the economic benefits of these technologies and support innovation is also an important point of discussion. Consequently, the taxation of AI and automation should be addressed in a balanced way, taking into account the economic impacts of technology and its societal consequences. In this process, factors such as the transformation of the labor market, the restructuring of tax policies, and the promotion of technological innovation need to be considered (Bolahatoğlu, 2024: 76-77). Some policy proposals in the U.S. have suggested drafts aimed at prohibiting discriminatory tax practices specifically on AI services. For example, the model policy draft titled the "AI Tax Non-Discrimination Act" envisages making "preferential or excessive taxes" on AI subscriptions or services illegal (ALEC, 2025). Currently, there is no federal tax specifically targeting AI in the U.S. discussions regarding

AI taxation remain at the level of policy proposals. However, AI has already become an important tool in the operational processes of the U.S. tax administration.

Looking ahead, the IRS and the Department of the Treasury appear ready to expand the use of AI in emerging areas such as cryptocurrency compliance, adaptive audit strategies, and predictive analytics aimed at reducing the tax gap. Greater integration of natural language processing (NLP) tools, secure digital services, and multilingual accessibility could further enhance taxpayer engagement. At the same time, the development of explainable AI and bias mitigation techniques will be critical to maintaining fairness and trust. Future progress will depend not only on technological innovation but also on transparent governance and ongoing public dialogue to ensure that AI strengthens, rather than undermines, public confidence in the tax administration (Shaikh, 2025: 3).

France is one of the leading countries in the taxation of AI and similar technologies. Regarding policies proposing the collection of taxes on AI and robotics are being debated in the country. In France, discussions on the taxation of AI have intensified especially since 2018, and several policy proposals have emerged (Bastani & Waldenström, 2024: 3). Under the current tax system, income generated by AI or the earnings of companies using AI are taxed through standard corporate income tax (*Impôt sur les sociétés*) and value-added tax (VAT). Within the context of the 2026 budget, a proposed draft aims to introduce an “AI solidarity tax” (*Taxe de Solidarité sur l’Intelligence Artificielle*), which would impose a direct, low-rate tax on income derived from AI. The main motivation behind the draft is to finance the social costs generated by the AI economy, particularly job losses due to automation and the need for skill transformation. According to the proposal, this tax (Lebrun, 2025):

- It would cover income generated from AI services and products,
- It would target high-earning actors, such as multinational technology companies,
- The revenue collected would be specifically allocated for social purposes, particularly for programs supporting workforce reskilling and employment initiatives.

This proposal remains at the level of public discussion and has not yet become formal legislation. However, its emergence indicates that the debate on taxing AI has begun in France. Policy work on AI taxation continues in the country, as France is evaluating various legal regulations to support

the digital economy and align tax policies with these new technologies. In addition, France implements various programs that provide tax reductions and incentives to encourage the development of AI and digital technologies. Through these programs, companies seeking to invest in AI-related R&D are offered various tax benefits (Bolahatoğlu, 2024: 79).

Another country is the United Kingdom (UK). In the UK, there is no specific legislation or dedicated “AI tax” regarding the taxation of AI and similar technologies. However, the UK is one of the countries that evaluates the effects of AI and the digital economy and develops policies on this topic. The UK has published various reports and strategies examining the economic and societal impacts of technologies such as AI. These reports emphasize the potential effects of AI on economic growth and employment, as well as the need to reconsider taxation policies. For example, reports published by the UK Treasury provide comprehensive assessments of the taxation of the digital economy, including AI, and examine the implications of digital technologies for tax policy. At this stage, however, no separate tax mechanism has been specifically established for AI. Overall, the UK takes a cautious approach to taxing technological advancements such as AI and automation, while attempting to adapt existing tax systems to accommodate these new technologies (Coventry University, 2025).

The UK tax authority, HM Revenue & Customs (HMRC), is developing strategies to use digitalization, automation, and AI systems as tools for tax compliance and auditing. For example, HMRC’s “Transformation roadmap” states that AI and automation will be used to increase tax compliance, enhance data analytics, and manage compliance risks. By leveraging AI to quickly identify and prevent issues related to the tax system, HMRC aims to improve its approach to focusing on broader compliance efforts. With new risk-targeting capabilities, the goal is to identify cases for review and enhance case selection processes (HMRC, 2025). HMRC and the government are showing a clear tendency to increase the use of AI in tax administration and compliance processes.

In Germany, the taxation of AI and similar digital technologies is an important agenda item, as in other European countries. Work is being carried out on the taxation of AI and automation. However, Germany does not have a specific tax mechanism under the name “AI tax” (OECD, 2025: 69). Germany provides various tax incentives to encourage R&D and innovation in AI and digital technologies. Companies can deduct their R&D expenditures on AI from the tax base and, in some cases, benefit from additional tax advantages. Policy proposals also take into account the effects

of AI and automation on the labor market. Tax incentives and grants are being considered to support workforce training and digital transformation. Germany actively participates in EU-level discussions on the taxation of AI and digital technologies. Accordingly, new steps are expected in the coming period regarding how tax policies for the digital economy will be shaped and how they will adapt to emerging technologies such as AI (Bolahatoğlu, 2024: 79). At the same time, the integration of AI systems into tax return evaluation and risk analysis systems is at the pilot stage in Germany. Efforts are ongoing to use AI and machine learning algorithms to automatically classify tax returns, conduct risk analyses, and support auditing within the tax administration (PWC, 2025).

Italy is another country examined in this study. In 2025, the Italian Parliament adopted a comprehensive AI law. In line with the EU's AI regulations, the law governs the ethical, safe, and human-centered use of AI. Within this framework, rules have been established regarding the use of AI in business, public services, or criminal contexts. Nevertheless, there is no specific tax legislation for AI-based products or outputs generated by AI. In other words, while the legal framework for AI is regulated, the tax regime remains outside these regulations (Reuters, 2025). This situation parallels the general trend seen in many countries. Although AI tax proposals are under discussion, no AI-specific tax has yet been enacted. However, income generated from AI-supported services within digital revenues is taxed under the digital services tax (EY, 2025).

Experiments on the taxation of AI in Italy are gaining importance alongside the rapid development of the digital economy. AI applications generate income by offering innovative services and products across many sectors. Taxing this income requires a reconsideration of traditional tax systems, as Italy seeks to develop new tax models that account for the economic value created by AI. Approaches such as digital services taxes and special technology taxes are emerging in this context. However, reviewing tax policies to ensure the fair distribution of wealth generated by AI is highly important, as measures aimed at reducing income inequality are critical. Since AI is a global phenomenon, Italy is also working with other countries to develop common tax standards and regulations, which is crucial in combating issues such as tax evasion. Additionally, Italy has developed new transfer pricing rules for valuing digital transactions conducted through AI. These rules encourage the use of non-cost indicators to ensure fair valuation. Italy also offers tax incentives to companies developing AI, aiming to support innovation. This can foster the emergence of new technologies and business models. These efforts are critical for understanding the economic impact of

AI and adapting the tax system to these changes (Bolahatoğlu, 2024: 80; Erdös & Bodnár, 2024: 98-100).

In Turkish tax law, there is currently no separate tax liability for AI or a new AI-specific tax type (such as a “robot tax”). Efforts are underway in Türkiye to establish an independent legal framework related to AI. In this regard, the AI Draft Law has been submitted to the Grand National Assembly of Türkiye (GNAT) but has not yet been finalized. The draft primarily addresses responsibilities, transparency, and compliance obligations related to AI systems. There is no specific provision concerning taxation. In Türkiye, AI-supported digital services and revenues are already taxed under existing indirect taxes, such as VAT and the digital services tax. In addition, the use of AI by the tax administration serves as a tool to enhance efficiency in tax audits and collection processes. The National AI Strategy, published by the Presidency’s Digital Transformation Office, indicates that the issue is being closely monitored; however, the report does not provide information regarding taxation (Karakaş, 2024: 89-90). The absence of a legal step on AI taxation in Türkiye, combined with the lack of an international standard or general practice, represents a significant gap.

It is clear that tax administrations face a complex challenge regarding the taxation of AI systems. Imposing an AI-specific tax to prevent the uncontrolled rapid advancement of AI and sudden waves of unemployment involves numerous difficulties in terms of designing and implementing the tax. Ensuring that such a tax does not hinder productivity gains is particularly important. Despite these challenges, it is crucial for countries to redesign their existing corporate tax structures in a way that encourages AI and automation systems (Brollo et al., 2024: 25).

5. Key Issues in the Taxation of Artificial Intelligence

The taxation of AI brings with it numerous challenges, as traditional tax systems may struggle to adapt to these new technological developments. In particular, current efforts to tax international AI activities have made the issue even more complex and difficult to navigate. The existence of such a situation has led countries to converge around the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). These actions are intended to help address these concerns. However, there are specific characteristics that need to be considered. This requires a comprehensive analysis of different business models, the continuously changing business environment, and a better understanding of value creation in this sector. Additionally, indirect

tax considerations must also be taken into account. Leveraging other actions outlined in this plan to establish a workforce dedicated to the digital economy is of great importance (OECD, 2023: 19). Despite all these efforts, the issue of AI taxation remains a broad and complex topic encompassing many factors.

The first issue that arises is the concept of the taxable event. A taxable event is a concept that occurs at the very beginning of the taxation process and is linked to specific tax consequences. It emerges when taxpayers engage with various tax matters. The relationship between the tax subject and the taxpayer is essentially the relationship between a concrete life event and an abstract law (Çolak, 2025: 200; Sarılı, 2020: 53; Şenyüz, Yüce & Gerçek, 2025: 97). Accurately determining the timing of the taxable event is crucial for both the tax administration and the taxpayers. This is particularly important in terms of defining the taxation period and understanding the legal consequences of the statute of limitations (Tosuner & Arıkan, 2021: 75). The taxable event, as the most fundamental building block of taxation, is a dynamic and evolving concept. Depending on time and changing conditions, the elements considered within the framework of the taxable event also diversify. One of the factors influencing the taxable event is undoubtedly technological advancement. Developments in technology enable the emergence and market introduction of numerous tangible and intangible products, such as new tools, machines, devices, and software that need to be taxed for economic, political, or social reasons. As a result of technological progress, when a product previously absent from our lives is introduced, a taxable event arises in relation to its production and sale, impacting various types of taxes. This clearly demonstrates the effect of technological developments on the taxable event. For example, the production and market introduction of smart devices, which have rapidly become widespread worldwide in recent years and have become indispensable in daily life, are considered taxable events for certain direct and indirect taxes. While these devices had no impact on taxable events before their invention, today they generate transactions subject to income tax, corporate tax, VAT, excise duty, and customs duties, thereby influencing the taxable event (Yegen, 2023: 142-143).

Despite all these considerations, the issue of defining AI as a taxable asset and accurately determining the taxable event still arises. AI systems should be taxed based on ownership rights, usage rights, or business revenues. However, current tax laws have generally targeted physical assets and human entities. This issue can only be addressed by developing new tax categories or definitions for the ownership and operation of AI. Additionally, digital tracking and reporting systems should be developed to monitor the revenues

generated by AI applications. These systems can help identify revenue sources more clearly. Companies could be required to report the income generated through AI in a standardized format (Zhao & Wang, 2025: 2).

Another reason why the digital economy remains difficult to tax and why businesses can avoid taxation is that they do not need factories, stores, or other fixed places of business to sell their services to consumers in a particular country. Current international tax regulations base tax jurisdiction on the concept of a permanent establishment, which allows cross-border businesses operating within the digital economy to conduct nearly tax-free operations. Another reason is that corporate value is increasingly concentrated in intangible assets, such as patents and copyrights on software and digital content. These assets can be easily transferred to tax havens to minimize taxable business income in high-tax jurisdictions. Business models pioneered by U.S.-based technology giants like Google, Apple, Facebook, and Amazon.com leverage such international tax avoidance strategies. They rely on today's digital technologies, the boundless economy, and outdated tax rules to avoid taxes and shift profits to low-tax countries (Morinobu, 2018).

Another taxation-related issue concerns intangible assets, including patents and copyrights on software and digital content. Companies often transfer these intangible assets to tax havens to avoid paying taxes or to reduce their taxable base (Grant Thornton, 2018: 2). With advancing technology, companies may increasingly use AI tools to shift revenues to tax havens. This results in tax losses, reducing government tax revenues (Chand et al., 2020: 751). To address this, stricter international cooperation and the development of global tax standards are necessary. The OECD's BEPS framework can serve as a starting point for such collaboration (Souguir et al., 2025: 1). Tax havens are typically known for low tax rates and strong confidentiality, enabling companies to conceal their actual revenues and evade tax obligations. AI-based analytical systems should be developed to monitor revenue transfers and tax compliance. These systems can be effective in detecting anomalies and preventing tax evasion. AI systems analyze large volumes of data, but uncertainties remain regarding the use and ownership of such data in tax havens. To ensure greater transparency, companies operating in tax havens should face increased reporting obligations regarding their revenues and activities (Bolahatoğlu, 2024: 84).

Another issue is that, due to the borderless nature of AI technologies, they can increase the risks of tax evasion and base erosion at the international level. International cooperation and standardization are therefore essential

(Saragih et al., 2023: 500). International tax treaties and regulations should be strengthened to balance the global spread and impact of AI technologies. Countries should enter into international agreements to protect their tax bases, which could be a significant step toward preventing tax evasion. Common standards for taxing AI and the digital economy should be developed among countries. Tax authorities should enhance data sharing and information exchange by cooperating with other nations.

AI and automation technologies can reduce labor demand in certain sectors, thereby affecting tax revenues. In this context, tax policies that are adapted to new technologies can help ensure revenue fairness. For instance, policies and regulations can be developed to ensure that fair taxation is applied to earnings generated through the use of AI (Rahayu, 2024: 38). On the other hand, a major challenge is how tax policies can adapt to the rapidly changing technological environment. AI and other automation technologies can fundamentally transform traditional business models and work processes, necessitating a reevaluation of tax policies. The potential impacts of AI and automation on labor markets should also take into account issues such as income inequality and social welfare systems. Finally, AI technologies typically rely on large volumes of data. The use of this data can raise sensitivities, particularly regarding personal privacy. Appropriate regulations must be implemented in the taxation process to ensure the responsible use of data and the protection of privacy (Huang, 2024: 178).

6. Conclusion and Recommendations

Although the increasing integration of AI technologies in the field of taxation has the potential to transform tax systems, this process also involves certain challenges and risks. It is essential to establish regulatory frameworks for the management of AI and digital technologies within tax regimes. The inadequacy of legal regulations related to AI slows down developments in this area and reduces the potential benefits that could be achieved. Formulating tax policies based on AI is a complex issue, considering the rapid development of the technology and its economic impacts. While countries' policies on AI and digital technologies generally focus on promoting innovation, balancing the economic effects of these technologies and ensuring tax fairness has also become an important concern.

A sector like AI, which offers high returns, cannot remain informal, and the sectors and living conditions directly and indirectly affected by this field need to be subject to regulations within a certain framework. The taxation of AI is currently a legally and economically debated issue. As AI systems

become increasingly complex, their impacts on the economy and society also grow. Taxation reflects the necessity to fairly distribute the revenues generated as a result of these impacts. Developed countries, in particular, are conducting studies on the taxation of AI and the digital economy. However, in the countries examined in this study, U.S., France, UK, Germany, Italy, and Türkiye, there is no specific AI tax in place. France, however, stands out in terms of AI taxation. It taxes the revenues generated by AI or the earnings of companies using AI through standard corporate taxes and VAT. In the context of the 2026 budget, a proposed bill called the “AI solidarity tax” aims to impose a direct, low-rate tax on income derived from AI. This proposal is still at the level of public discussion and has not yet become established legislation. Nevertheless, the emergence of this proposal indicates that discussions on AI taxation have begun in France. In Italy, efforts are being made to develop new tax models that take into account the economic value created by AI. In this context, approaches such as digital service taxes and special technology taxes are being considered. Despite all these efforts, implementing regulations alone will still be insufficient for AI taxation. Effective results can only be achieved if a global standard is established. This standard should be accepted by the international community, and AI taxation should be adopted by all countries. Otherwise, it will not be possible to achieve success.

Numerous challenges arise regarding the taxation of AI. It is unclear whose income is generated by AI, which complicates the taxation process. Additionally, updating the definitions of income and permanent establishment in the context of the digital economy could help clarify taxation procedures. International cooperation is crucial for AI taxation. The global nature of these technologies makes it necessary to ensure tax harmonization between countries. International regulations can help prevent tax evasion and avoid double taxation. These regulations should be specifically designed for AI technologies and continuously updated. Another issue is the creation of tax reductions or incentive programs to encourage AI and digital innovations. Such measures would promote wider adoption of AI. Another challenge is that AI systems use large amounts of data. Uncertainties regarding data ownership and usage can complicate tax calculations. Legal regulations concerning data ownership and usage should be developed, and transparency should be increased. Additionally, social security systems should be strengthened to address potential job losses caused by automation. Workforce transformation should be supported through retraining programs.

As can be seen, it is of great importance to develop up-to-date and innovative tax policies, implement regulations suitable for technology, and continuously adapt to constantly changing economic and technological conditions. Moreover, it is essential to establish mechanisms that ensure transparency, fairness, and economic efficiency. These issues, among others, create a complex global debate regarding the taxation of AI. Considering the ongoing transformations in the world and the uncertainties about how work will be shaped in the future, it is evident that discussions on AI taxation will continue for some time.

In conclusion, the taxation of AI is an important issue within tax law. The use of AI technology in tax processes can be beneficial in areas such as the automatic review of tax declarations, combating tax evasion, and determining the tax base. However, it is necessary to establish the criteria to be used in AI taxation and to adopt a fair approach. Steps taken within this framework can make the process more efficient. This represents a significant step for the future economic growth and sustainability of development. Future researchers can contribute to the literature by examining the issue from a broader perspective and analyzing it in the context of different groups of countries.

References

- ALEC. (2025). *The Artificial Intelligence Tax Non-Discrimination Act*. <https://alec.org/model-policy/the-artificial-intelligence-tax-non-discrimination-act/>
- Avcı, O. (2021). Vergi tahsilatında yapay zekânın kullanımı ve önemi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(1), 51-63.
- Barfield, W., & Pagallo, U. (2020). *Advanced introduction to law and artificial intelligence*. USA: Edward Elgar Publishing.
- Bastani, S., & Waldenström, D. (2024). *AI, automation and taxation*. CESifo Working Paper No. 11084.
- Bolahatoğlu, M. (2024). Yapay zekânın vergilendirilmesinde karşılaşılabilecek sorunlar ve çözüm önerileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, (434), 73-91.
- Britannica. (2024). *Artificial intelligence*. <https://www.britannica.com/technology/artificial-intelligence>
- Brollo, F., Dabla-Norris, E., de Mooij, R., Garcia-Macia, D., Hanappi, T., Liu, L., & Nguyen, A. D. M. (2024). *Broadening the gains from generative AI: The role of fiscal policies*. IMF Staff Discussion Notes 2024/002.
- Chand, V., Kostić, S., & Reis, A. (2020). Taxing artificial intelligence and robots: Critical assessment of potential policy solutions and recommendation for alternative approaches. *World Tax Journal*, 12(4), 711-761.
- Conventry University. (2025). *Legality of taxing robots and AI in the UK: Challenges and opportunities*. <https://www.coventry.ac.uk/research/about-us/research-events/2025/legality-taxing-robots-ai-uk>
- Çolak, M. (2025). *Vergi hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Erdös, É., & Bodnár, I. (2024). Taxation on the digital economy the Italian solution. *Curentul Juridic*, 99(4), 89-103.
- EY. (2025). *Italy approves significant changes to the digital services tax*. Tax News. <https://taxnews.ey.com/news/2025-0318-italy-approves-significant-changes-to-the-digital-services-tax>
- Gayretli Aydın, S. (2023). *Yapay zekânın ürün sorumluluğu*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Grant Thornton. (2018). *Taxing the digital economy*. Grant Thornton International Ltd. <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2018/taxing-the-digital-economy.pdf>
- Güçlütürk, O. S. (2022). *Yapay zeka ve verinin kullanımı*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Henckel, K. (2023). Issues of conflicting laws – a closer look at the EU’s approach to artificial intelligence. *Nederlands Internationaal Privaatrecht*, (2), 199-226.

- HMRC. (2025). *HMRC's transformation roadmap*. <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-transformation-roadmap/hmrcs-transformation-roadmap>
- Houser, K. A., & Sanders, D. (2018). The use of big data analytics by the IRS: What tax practitioners need to know. *Journal of Taxation*, 128(2), 1-15.
- Huang, Z. (2018). Discussion on the development of artificial intelligence in taxation. *American Journal of Industrial and Business Management*, 8, 1817-1824.
- Huang, L. (2024). Quantifying taxation policy effectiveness: The mediating role of big data and the moderating influence of digitalization. *Journal of Internet Services and Information Security*, 14(4), 163-180.
- Jiang, X. (2020). Digital economy in the post-pandemic era. *Journal of Chinese Economic and Business Studies*, 18(4), 333-339.
- Karakaş, İ. E. (2024). Vergi denetiminde yapay zekâ uygulamaları. *Vergi Sorunları Dergisi*, (427), 79-93.
- Kuźniacki, B. (2019). *The marriage of artificial intelligence and tax law: Past, present, and future*. file:///C:/Users/PC/Downloads/ssrn-3323867.pdf
- Lebrun, M-A. (2025). *Taxe de Solidarité sur l'IA: Débat Budgétaire 2026 en France et Reconversion*. NoBlaBla Finance. <https://noblalafinance.fr/actualites/france-taxe-ia-solidarite-budget-2026>
- McCulloch, W. S., & Pitts, W. (1943). A logical calculus of the ideas immanent in nervous activity. *Bulletin of Mathematical Biophysics*, 5, 115-133.
- Morinobu, S. (2018). *Strategies for taxing the digital economy*. The Tokyo Foundation. <https://www.tokyofoundation.org/research/detail.php?id=24>
- Nabiyev, V. (2021). *Yapay zeka*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- OECD. (2023). *BEPS action 14 on more effective dispute resolution mechanisms – peer review documents*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2025). *Governing with artificial intelligence: The state of play and way forward in core government functions*. Paris: OECD Publishing.
- Official Journal of the European Union. (2024). *Regulation (EU) 2024/1689 of the European Parliament and of the Council of 13 June 2024*. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202401689
- Orkunoğlu Şahin, I. F. (2022). Vergi yargısında yapay zekâ kullanımı. *Vergi Sorunları Dergisi*, (403), 51-61.
- PWC. (2025). *North Rhine-Westphalia: First federal state to use artificial intelligence in tax assessment matters*. <https://blogs.pwc.de/en/german-tax-and-legal-news/article/248660/north-rhine-westphalia-first-federal-state-to-use-artificial-intelligence-in-tax-assessment-matters>
- Rahayu, P. (2024). The impact of artificial intelligence on taxation aspect: A qualitative study. *InFestasi*, 20(1), 38-53.

- Reuters. (2025). *Italy enacts AI law covering privacy, oversight and child access*. <https://www.reuters.com/technology/italy-enacts-ai-law-covering-privacy-oversight-child-access-2025-09-17>
- Saragih, A. H., Reyhani, Q., Setyowati, M. S., & Hendrawan, A. (2023). The potential of an artificial intelligence (AI) application for the tax administration system's modernization: The case of Indonesia. *Artificial Intelligence and Law*, 31(3), 491-514.
- Sarıllı, M. A. (2020). *Türk vergi hukuku*. Ankara: Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri.
- Shaikh, S. (2025). Balancing innovation and oversight: AI in the U.S. Treasury and IRS: A Survey. *Arxiv*, 1-5. <https://arxiv.org/pdf/2509.16294v1>
- Souguir, Z., Lassoued, N., Khanchel, I., & Bejaoui, E. (2025). Behind the screens: Digital transformation and tax policy. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(7), 1-21.
- Stryker, C. (2024). *What is artificial intelligence (AI)?*. IBM. <https://www.ibm.com/think/topics/artificial-intelligence>
- Szabó, I. (2024). Possibilities and practical experiences of using artificial intelligence in taxation. *Pázmány Law Review*, 11(1), 53-66.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2025). *Vergi hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2021). *Vergi usul hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Turan, D. (2020). Yapay zekâ ve vergi uygulamalarına etkisi. *Anadolu Akademî Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 55-70.
- UYZS. (2021). *Ulusal yapay zekâ stratejisi 2021-2025*. T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi. <http://www.sp.gov.tr/upload/xSPTemelBelge/files/Rpbea+TR-UlusalYZStratejisi2021-2025.pdf>
- Yegen, B. (2023). Vergilemede yeni bir yaklaşım: Yapay zekâ. *Politik Ekonomik Kuram*, 7(2), 140-154.
- Yıldız, F., & Köşer, Ö. (2025). Yapay zekâ uygulamalarının vergi gelirlerine etkisi. *Vergi Raporu*, (313), 7-23.
- Zhao, Q., & Wang, W. (2025). Tax digitization and earnings management. *International Review of Economics and Finance*, 100, 1-15.

Sahte Belge ile Mücadele Stratejisinde Dijitalleşme: Denetimde Yeni Yapay Zekâ Aracı KURGAN

Hüseyin Akkaya¹

Özet

Günümüzde yaşanan teknolojik değişikliklerin dijitalleşme ile buluşması her alanda etkisini göstermektedir. Dijital dönüşümün hızla yaşandığı bu dönemde vergi idareleri de yaptıkları teknolojik atılımlarla ön plana çıkmaktadır. Özellikle “Endüstri 4.0” ve “Vergi İdaresi 3.0” paradigmasında şekillenen bu dijital dönüşüm vergi denetiminde yepyeni bir alan ortaya çıkarmıştır. Vergi idarelerinin dijitalleşme süreci, geleneksel denetim mekanizmalarının yerini büyük veri ve yapay zekâ uygulamalarına dayalı bir yapıya dönüşmesine yol açmıştır. Bu bağlamda, çalışmada Türkiye’de sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) kullanımıyla mücadelede stratejik bir dönüm noktası olan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından devreye alınan Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi’nin (KURGAN) rolü incelenmektedir. Çalışma, sistemin teknik altyapısının yanı sıra, OECD’nin “*Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Küresel İlkesi*” ile uyumunu ve Türk Vergi Hukuku’ndaki yansımalarını analiz etmektedir. Özellikle sahte belge kullanımında “*kast*” unsurunun tespitine yönelik ispat yükünün yer değiştirmesi ve vergi incelemesi ile vergi suçu soruşturmasının ayrıştırılması gibi hukuki reformlar, sistemin başarısı için kritik bileşenler olarak ele alınmaktadır. Çalışmada, KURGAN uygulamasının yalnızca teknolojik bir araç değil; mükellef uyumunu artıran, kayıt dışılığı kaynağında yok etmeyi hedefleyen ve vergi denetiminde “*önleyici*” yaklaşımı esas alan bütüncül bir strateji değişikliği olduğu ortaya konulmuştur.

1 Öğr.Gör.Dr. Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Artova MYO Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü Maliye Programı, huseyin.akkaya@gop.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9886-6552

Giriş

Vergi denetimi, tarihsel süreç içerisinde çeşitli dönemlerden geçmiş ve teknolojik gelişmeler ışığında sürekli değişim göstermiştir. Son yıllarda yaşanan dijitalleşme ile birlikte klasik denetim yöntemleri de yerini modern yöntemlere yani yapay zekâ destekli analizlere ve büyük veri sistemleri aracılığıyla dönüşüme uğramıştır. Günümüzde yapay zekânın hayatın her alanında yer bulması ve vergi ile ilgili süreçleri de etkilemiştir. Bu etkileşimde vergisel işlemlerin denetimi ön plana çıkmakta, başta vergi kaçakçılığı olmak üzere diğer mali suçlarla da mücadelede yapay zekâ destekli programlar kullanılmaktadır.

KURGAN, SMİYB ile mücadelede yapay zekâ destekli algoritmalar aracılığıyla mükellef davranışlarını anlık olarak izleyen ve potansiyel vergi ziyanı kaynağında tespit etmeyi amaçlayan yeni nesil bir denetim aracıdır. Geleneksel denetim süreçlerinin genellikle olay gerçekleştikten yıllar sonra devreye girmesinin yarattığı etkinlik sorunu, KURGAN'ın yapay zekâ ve büyük veri analitiğine dayalı “*cari denetim*” ve “*erken uyarı*” mekanizmalarıyla aşılmaktadır.

Çalışmanın odağında yer alan KURGAN, Vergi Denetim Kurulu (VDK) Risk Analiz Merkezi tarafından geliştirilen, çok katmanlı veri setlerinden (e-belge, banka, tapu, SGK, ticaret sicili vb.) yararlanarak işlemlere risk skoru atayan ve “*sıfıncı gün*” mantığıyla çalışan bir erken uyarı ve vergisel risk analiz sistemidir. Hukuki temelini VUK'un inceleme ve bilgi toplama hükümlerinden alan sistem; OECD'nin vergi suçlarıyla mücadeleye ilişkin on küresel ilkesine dayalı olarak, sahte belge düzenlemenin öncül suç sayılması, kastın nesnel kriterlerle belirlenmesi, organize suç örgütlerine ulaşılması ve mükellef uyumunun cezalandırıcı değil yönlendirici bir anlayışla güçlendirilmesini amaçlamaktadır.

Bu çalışma, KURGAN sisteminin kavramsal mimarisini, işleyiş metodolojisini ve Türk Vergi Sistemi'ne etkilerini incelemektedir. Bu açıklamalar ışığında çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde denetim, yapay zekâ ve sahte belge ile ilgili kavramsal açıklamalara yer verilmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise KURGAN sisteminin kavramsal çerçevesi incelenmekte ve bu sistemin hukuki temeli detaylı bir şekilde işlenmektedir. Çalışmanın son bölümünde ise KURGAN sisteminin işleyiş metodolojisi ve risk analizine yönelik değerlendirmeler yapılarak politika önerileri sunulmaktadır.

1. Denetim, Yapay Zeka ve Sahte Belge Kavramlarına Yönelik Açıklamalar

1.1. Vergisel Açıdan Dijital Denetim

Denetim genel olarak, *“iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç”* şeklinde ifade edilmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015; Batı, 2025: 121). Vergi idaresinin kamu alacağını zamanında ve eksiksiz biçimde tahsil edebilmesi için yerine getirmesi gereken ve günümüzde önemi giderek artan temel işlevlerden biri denetimdir. Vergi denetimi, bir yandan idarenin faaliyetlerinin ilgili mevzuata uygun şekilde yürütülmesini güvence altına almayı, diğer yandan mükelleflerin bildirim ve beyanlarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını tespit etmeyi amaçlayan kurumsal bir mekanizmadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2025: 239). Vergisel açıdan denetim, bir işlemin önceden belirlenmiş hukuki ve idari kurallara uygunluğunu incelemek ve söz konusu işlemin gerçek mahiyetini ortaya koymak amacıyla yürütülen sistematik değerlendirmedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 27).

Mükelleflerin vergiyle ilgili ödevlerini tam ve zamanında yerine getirip getirmediklerinin tespit edilmesi bakımından vergi denetimi zorunlu bir işlemdir. Türk vergi sisteminde, çağdaş vergi rejimlerinde de olduğu gibi vergilendirme sürecinin temelini mükellefin beyanına dayanmaktadır. Uygulamada kural olarak mükelleften beklenen, elde ettiği kazancı doğru ve eksiksiz olarak beyan etmesidir. Bununla birlikte, beyan yükümlülüğünün hiç yerine getirilmemesi, kısmen yerine getirilmesi ya da bazı hususların gizlenmesi gibi durumlar da mümkündür (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2025: 239). Bu çerçevede düşünüldüğünde vergi denetimi, beyan esasının sağlıklı bir şekilde işlemlerini güvence altına alan bir kontrol mekanizması işlevi gördüğü anlaşılmaktadır.

Vergi denetimi, beyannamelerden yola çıkılarak öğrenilen veriler ile yoklama ve bilgi toplama gibi resmi usullere uyularak mükellef hakkında öğrenilecek bilgileri ve daha karmaşık muameleleri kapsamaktadır (Bozdoğanoglu, 2023: 1566). Vergi denetimi, mükellef veya vergi sorumlularının vergi hukukundan kaynaklanan ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirip getirmediğini kontrol etmek amacıyla yapılan eylemleri ifade etmektedir. Vergi denetimleri, vergi idaresi tarafından zamanaşımı süresi içinde gerçekleştirilmekte ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmeye yönelik tedbir ve teknikleri kapsamaktadır.

(Yüce ve Yücelen, 2021: 2). Vergi denetimi, devletin mali istikrarının korunmasında ve kamu hizmetlerinin finansmanını sağlanması için gereken vergi gelirlerinin doğru ve eksiksiz biçimde toplanmasında hayati bir rol oynamaktadır. Vergi denetimiyle mükellefler tarafından beyan edilen gelirlerin doğruluğu denetlenerek vergi kaçakçılığı ve uyumsuzluklarının azaltılmasını hedeflenmektedir. Bununla birlikte, yaşanan teknolojik gelişmeler ve dijital dönüşüm, geleneksel denetim anlayışını kökten dönüştürmektedir (Çakır, Çıtak ve Durak, 2025: 198).

Teknolojide yaşanan gelişmeler neticesinde elektronik ortamda defter, kayıt ve belge tutulabilmesi, vergi denetimlerinin de dijital biçimde gerçekleştirilmesine imkân sağlamıştır. Bu bağlamda denetim süreçleri dijital ortamda yapılmakta, denetim sonucunda elde edilen bulgular dijital ortamda kaydedilmekte, saklanmakta ve mükelleflere elektronik şekilde iletilmektedir. Vergi idarelerinde gerçekleşen kapsamlı dijital dönüşüm OECD tarafından “*Vergi İdaresi 3.0*” olarak belirtilmektedir (OECD, 2020; Ömercioğlu, 2024: 1448). Özellikle Endüstri 4.0’ın etkisiyle dijitalleşen kamu yönetimi, vergi idarelerinde de kendine yer bulmakta, bu dönüşüm “*Vergi İdaresi 3.0*” yaklaşımıyla kurumsal bir çerçeveye kavuşmaktadır. Bu kapsamda ortaya çıkan “*Vergi İdaresi 3.0*” programı, vergisel süreçlerin dijital ortamda daha etkin, hızlı ve şeffaf biçimde yönetilmesine imkan vermektedir. Vergi idaresinde yaşanan bu dönüşümün en temel bileşenlerinden birini yapay zekâ oluşturmakta ve vergi denetim süreçlerinin iyileştirilmesinde büyük bir potansiyel ortaya çıkarmaktadır. Yapay zekânın son yıllarda vergi denetimine entegre edilmesiyle birlikte mücadelede etkili bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Özellikle “*mükellef profillemesi, risk analizi, denetlenen mükellef ve konuların seçimi*” gibi alanlarda kullanılan yapay zekâ destekli sistemler, büyük veri analizi aracılığıyla hem insan hatasını azaltmakta hem de karar alma süreçlerini belirgin şekilde hızlandırmaktadır. Bu teknolojik dönüşüm, vergi incelemesi ile görevli kişilerin iş yükünü hafifleterek süreçlerin daha etkili ve güvenilir olmasına yardımcı olmaktadır. Özellikle mükelleflerin risk düzeylerinin tespit edilmesinde ve vergi kaçakçılığı gibi sorunların önlenmesinde yapay zekânın sağladığı avantaj, vergi denetiminde yeni bir dönemin başlangıcı olarak değerlendirilmektedir (Çakır, Çıtak, & Durak, 2025: 198).

Dijital vergi denetimi, genel itibarı ile geleneksel yöntemlerle yapılan vergi denetimlerinin elektronik platformda bilgisayar yetenekleri kullanılarak gerçekleştirilmesi anlamı taşımaktadır. Bilgisayar sistemlerinin yapay zekâ modelleriyle birlikte gelişmesi dijital vergi denetimlerine de yapay zekâ programlarının entegre edilmesine olanak sağlamıştır. Bu durum yapay zekâ destekli vergi denetimlerinin yapılmasına imkân vermiştir (Ömercioğlu,

2024: 1451-1452). KURGAN tam da sahte belge ile mücadelede risk temelli analiz sunan yapay zekâ destekli dijital denetim amacı ile kullanılmaktadır.

1.2. Yapay Zekâ ve Vergi Açısından Kullanımı

Yapay zekâ, insanların refahını ve yaşamını iyileştirme, sürdürülebilir küresel ekonomik faaliyete katkıda bulunma, yenilikçiliği ve üretkenliği artırma ve temel küresel zorluklara yanıt vermeye yardımcı olma potansiyeline sahip genel amaçlı bir teknolojidir. Üretim, eğitim, finans ve ulaşımdan sağlık ve güvenliğe kadar birçok sektörde kullanılmaktadır. Yapay zekâ sistemi, değişen düzeylerde özerklikle çalışması için tasarlanmış ve konuşlandırıldıktan sonra uyarlanabilen ve açık ya da kapalı hedefler için aldığı girdiden, fiziksel veya sanal ortamları etkileyebilecek varsayımlar, içerik, öneriler ya da kararlar gibi çıktıların nasıl üretilceğini ortaya koyan makine tabanlı bir sistem anlamına gelmektedir (AB, 2024). Yapay zekâ, veri verildiğinde insan zihninin işlevlerini taklit eden ve önceden programlanmış talimatlar yardımıyla bunu istenen biçimde yorumlayan bir makinedir (Bhatnagar ve Sharma, 2024: 106). Yapay zekânın temel bileşenlerinden bir tanesi olan makine öğrenimi ise verilerdeki örüntüleri öğrenip, bu örüntülerden yararlanarak tahminler ve kararlar çıkartan algoritmalar. Bu algoritmalar, açıkça programlanmaksızın doğrudan veriden öğrenme kabiliyeti ile çalışmaktadır.

Yapay zekâ kavramı 1956 yılında ortaya çıkmış olsa da temelleri 1943'te, biyolojik nöronlardan esinlenen ilk çalışmalarla atılmıştır. Bu yaklaşım, 1950'de ilk yapay sinir ağı bilgisayarının geliştirilmesine ve makine öğrenmesi düşüncesinin şekillenmesine zemin hazırlamıştır. John McCarthy'nin 1955'te sunduğu proje teklifi, 1956'da yapay zekâ teriminin kabul edilmesiyle sonuçlanmıştır. 1959'dan itibaren matematik problemi çözebilen ve satranç oynayabilen ilk yapay zekâ programları ortaya çıkmış; 1969 sonrası veri setlerine dayalı yöntemlerin gelişmesiyle alan daha da ilerlemiştir. 1986'da bir şirketin sipariş yapılandırmasında yapay zekâ kullanarak yaklaşık 40 milyon dolar tasarruf sağlaması, teknolojinin endüstriyel dönüşümünde önemli bir eşik oluşturmuştur. Son yirmi yılda büyük verinin ortaya çıkışıyla yapay zekâ sistemleri hızla gelişmiş; yüksek hacimli, hızlı ve çeşitli veri kaynakları bu teknolojilerin karar verme ve otomasyon süreçlerinin temelini oluşturmuştur (Ömercioğlu, 2024: 1442-1443).

Yapay zekâ programlarının vergi idarelerince yararlanılması temelde iki alanda meydana gelmektedir. Bunlardan ilki, mükelleflere yönelik bilgilerin gerçek mahiyetlerinin tespit edilmesi (yani sahte belge kullanımının tespiti) ; ikincisi ise vergilendirme ve denetim sistemlerinde kullanılmasıdır (Turan, 2020: 60). Yapay zekâ, vergi idarelerinin %70'inden fazlası tarafından,

idare içindeki etkinliği ve verimliliği artırmak, örneğin uyum yönetimi ve vergi mükelleflerine sunulan hizmetleri iyileştirmek için kullanılmaktadır. En yaygın kullanım alanı, vergi kaçakçılığı ve dolandırıcılığın tespitinde yapay zekânın kullanılmasıdır. Bunu, risk değerlendirme süreçlerinde ve sanal asistanların bir parçası olarak yapay zekânın kullanılması izlemektedir (OECD, 2025: 12-13).

Geleneksel denetim yöntemleri, artan işlem hacmi ve karmaşıklığı nedeniyle sınırlı bir etkinliğe sahiptir. Bu doğrultuda, yapay zekâ teknolojilerinin sunduğu çözümler dikkat çekmektedir. Yapay zekâ, genellikle makine öğrenmesi, derin öğrenme, büyük veri analitiği ve doğal dil işleme gibi alt disiplinleriyle, vergi ile ilgili şüpheli işlemleri tespit ve analiz etmede güçlü bir yöntem sunmaktadır. Yapay zekâ teknolojileri, özel algoritmalar kullanarak vergi kaçakçılığı ve sahte belge gibi birçok suç türünü tespit edebilmektedir. Bu algoritmalar esasen büyük miktarda veriyi inceleyerek atipik işlemler veya hesap hareketleri de dâhil olmak üzere şüpheli herhangi bir şey tespit edildiğinde bir uyarı işareti oluşturarak çalışmaktadır (Akkaya, 2025: 322-323). Bu uyarı işareti literatürde Kırmızı Bayrak (Red Flag) şeklinde tanımlanmaktadır.

Son dönemlerde yapay zekâ denetimleri şeklinde bahsedilen uygulamalar kamuoyunda, denetimin doğrudan yapay zekâ tarafından yürütüldüğü izlenimi uyandırmaktadır. Aslında gerçekte olan, denetimi yapan birimlerin/ denetim elemanlarının denetim tekniklerinde büyük veriyi daha etkin kullanarak gelişen teknolojiden faydalanmasına dayanmaktadır. Üretilen sorguların milyonlarca mükellefe ilişkin veriyi eş zamanlı olarak tarayabilmesi ile geleneksel yöntemlere nazaran çok daha hızlı ve kapsamlı sonuçlar üretilmesine yardımcı olan teknolojik dönüşümdür. Bu yaklaşım tam olarak yeni bir uygulama olmasa da vergi idarelerinin son yıllarda elektronik uygulamalar çerçevesinde elde ettiği kapsamlı veri setlerinin bilgisayar programları yoluyla çok daha hızlı işlenmesi sayesinde yeni bir dönüşüm yaşanmıştır (Softa, 2025: 10-11).

1.3. Vergisel Açıdan Sahte Belge

Vergi hukukunda belgenin önemi 520 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği'nin girişinde *“Türk vergi hukukunda belge, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu ve vergi iadelerinin yerindeliğinin tespiti açısından en önemli araç olup, belgenin gerçekliği ve güvenilirliği vergisel işlemler açısından elzemdir”* şeklinde ifade edilmiştir. Vergisel açıdan belge kavramını *“sahte belge”* ve *“muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge”* şeklinde incelemek gerekmektedir.

Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasının uygulamada oldukça yaygın biçimde karşılaşılan bir problem olduğu bilinmektedir. Bu tür belgeler, düzenleyen ve kullanan olmak üzere iki tarafı bulunan yapıda ortaya çıkmaktadır. Genel kabul gören anlayışa göre sahte belge düzenlenmesinin temel nedeni bu belgelere olan talebin varlığı olduğu düşünülmektedir (Vergi Konseyi, 2022: 5).

Vergi Usul Kanunu'nun m.359/b'ye göre sahte belge, “... Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu maddeden hareketle sahte belgeden söz edilebilmesi için, gerçekte ekonomik bir ilişki yani mal ve hizmet alışverişi veya hizmet ifası bulunmamasına rağmen, sanki varmış gibi matrahı aşındırarak tahakkuk edecek vergi tutarlarının düşürülmesi amaçlanarak böyle bir işlem gerçekleşmiş gibi belgeye yansıtılmış olmalıdır. Bu sebeple, bir belge üzerinde yer alan mal alım-satımı ya da hizmet ifası kısmen dahi olsa gerçeği yansıtmaması halinde söz konusu belge sahte belge olarak nitelendirilemez (Yüce, 2021: 103). Başka bir ifadeyle, sahte belge sayılabilmesi için işlem veya ilişkinin tümüyle gerçek dışı olması; ekonomik faaliyetin hiçbir unsurunun fiilen gerçekleşmemiş bulunması gerekmektedir.

Vergi belgelerinde sahtecilik yapılmasının temel amacı; belgeyi düzenleyen açısından komisyon karşılığında haksız kazanç elde etmek veya vergiye tabi faaliyetleri idarenin bilgisi dışına çıkararak vergi yükümlülüğünden kaçınmaktır. Belgeyi kullanan bakımından ise amaç, giderleri olduğundan fazla göstermeye bağlı olarak matrahı azaltmak, böylece daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememektir. Bununla birlikte hak edilmemiş vergi iadesi, istisnası veya indirimi elde etmektir. Bu çerçevede, gerçeğe aykırılık fiili kendi başına bir amaç değil, vergi avantajı sağlamak üzere kullanılan bir araç niteliğindedir (Doğan, 2025).

Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesi, sahte belge düzenleme ve kullanma suçunu düzenlemektedir. Bu maddeye göre, belgelerin asıl ya da suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenleyenler ile bu nitelikteki belgeleri kullananlar suç işlemiş sayılmaktadırlar. Kanun maddesinden açıkça anlaşıldığı üzere “*sahte belge düzenlemek*” ile “*sahte belge kullanmak*” iki ayrı ve bağımsız suçtur. Ayrıca, bu fiillerin oluşması vergi ziyanının gerçekleşmesine bağlı değildir; belgenin sahte olarak düzenlenmiş olması veya sahte belgeyi kullanma fiilinin gerçekleşmesi suçun oluşumu için yeterlidir (Yüce, 2021: 103).

“*Sahte belge*” ile “*muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge*” birbirleriyle karıştırılan aslında birbirlerinden farklı iki kavramdır. Vergi Usul Kanunu'nun m.359/a-2'ye göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, “...Gerçek bir muamele veya

duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” şeklinde tanımlanmaktadır. Buna göre gerçek bir işlem ya da durumu “mahiyet” ve “miktar” itibarıyla gerçeğe aykırı yansıtmak suretiyle iki şekilde meydana geldiği anlaşılmaktadır.

Sahte belge fiillerinde belgeleri oluşturan kişilerin vergi mükellefi olması zorunludur. Buna karşılık adına sahte belgeler düzenlenen ya da bu belgeleri kullanan kişilerin mükellef olma şartı yoktur. Hem “*muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin*” hem de “*sahte belgelerin*”, belge düzenleme yetkisine sahip kişiler tarafından oluşturulması gerekmektedir (Karakoç, 2020: 344-345). Uygulama açısından bakıldığında; bir belgenin “*sahte belge*” mi yoksa “*muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge*” mi olduğu konusunda nitelendirme yapılırken birbirinden farklı olan yaklaşımların olduğu anlaşılmaktadır. Aynı belgenin bazı uygulayıcılar tarafından “*sahte belge*”, bazıları tarafından ise “*muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge*” olarak kabul edilebilmektedir. Bu nitelendirme farklılıkları; uygulamada, yargılamada ve cezalandırmada farklı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Zira her iki belge türü için 359. maddede farklı ceza uygulamalarının belirlendiği bilinmektedir (Benzer, 2025: 131).

2. Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemine Yönelik Açıklamalar

2.1. Kuruluş Gözetimli Analiz Sisteminin Kavramsal Çerçevesi

“*Kuruluş Analizi*”, işletmelerin mali tablo, beyanları ve ticari hareketlerinin sistematik biçimde incelendiği yöntem şeklinde tanımlanmaktadır. Kuruluş analizi, vergi denetim süreci ile ilgili hatalı kayıtları ve sahte belge düzenleme risklerini tespit etmede rol oynayan önemli bir araçtır (Uyumsoft, 2025). “*Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi (KURGAN)*”, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) Risk Analiz Merkezi tarafından geliştirilen ve 1 Ekim 2025 tarihinde yayımlanmış olduğu “*Sahte Belgeyle Mücadele Stratejisi ve Kuruluş Gözetimli Analiz*” rehberiyle ortaya çıkmıştır. VDK’nın yapmış olduğu tanıma göre KURGAN, “*cari veriler ile çalışan, işlem riskini ölçen, büyük veri analitiğini kullanarak ekonomideki işlemleri anlık olarak tarayan bir vergisel risk analiz sistemi*”dir (VDK Rehber, 2025: 4). KURGAN, vergi kayıp ve kaçak ile mücadele etmek için geliştirilen ve e-belgeler (e-Fatura, e-Arşiv, e-Defter), beyanlar, sosyal güvenlik, ticaret sicili, tapu, gümrük, POS, banka verileri ile birlikte sosyal medya analizlerini, enerji tüketim ve ticari platform işlem kayıtları gibi çok katmanlı veri setlerinden anlık risk analizi yapabilen yapay zekâ tabanlı mekanizmadır. KURGAN ile Türkiye’nin “*Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİTB)*” ile mücadelesinde, denetim algısının ve pratiğinin değiştiği önemli bir dönüşüm başlatılmıştır.

KURGAN sisteminin ilk adımları 7 Eylül 2025 tarihinde yayımlanan ve 2026–2028 dönemini kapsayan “Orta Vadeli Program” içerisinde öncelik verilen reformlar arasında “Ek 3” ile öngörülen takvim 2026 yılının 1. çeyreği olarak açıklanmıştır. Buradan anlaşılan KURGAN sisteminin belirlenen zaman diliminden önce faaliyete geçmiş olmasıdır. OVP’de işlem içeriği “*kayıt dışılıkla mücadele yapay zekâ, büyük veri gibi teknolojik imkânlarla desteklenen risk analiz faaliyetleriyle ve tüm ilgili tarafların etkin katılımıyla yürütülecektir*” şeklinde ifade edilmiştir.

Modern anlayışla ortaya çıkan KURGAN, geleneksel denetim paradigmasına köklü değişiklik getirmiştir. KURGAN, SMİYB ile mücadelede daha etkili ve verimli sonuç almaya odaklı teknolojik yeniliklerdir. KURGAN platformunun en önemli yeniliği; büyük veri uyumu ile geleneksel yöntemlere göre daha hızlı ve kapsamlı analiz imkânı sağlayarak SMİYB şüphesinin daha erken tespit edilmesidir. KURGAN, başta kara para aklama ve diğer mali suçlar için uyarı sistemi olan kırmızı bayraklar gibi, mükellefler için işlem riskini ölçen vergisel risk analiz veya bir başka ifade ile erken uyarı sistemidir. Kurgan, anlık ve geçmişe dayalı olarak büyük veriyi kullanarak, sahte belge kullanma ihtimali olan mükelleflerin en kısa zamanda tespitini yapılması ve mükellefleri uyararak kendi durumunu gözden geçirmesine yönelik bir uyarı sağlamaktadır (VDK Rehber, 2025).

2.2. Kuruluş Gözetimli Analiz Sisteminin Hukuki Temeli

Vergi suçları ile etkin bir şekilde mücadele etmek için ilgili mevzuatın mücadele stratejisini destekleyecek yetkileri sağlaması ya da uyarlanabilir nitelik taşıması ile mümkündür. Sahte belgenin kullanımında kök sorunu bu belgeleri düzenleyen mükellefler oluşturmaktadır. Bugüne kadar ki mücadele yöntemleri gerçek faile ulaşmak için önemli güçlükler barındırırken arka planda bulunan organize suç örgütlerinin faaliyetleri sona erdirilememektedir (VDK Rehber, 2025: 6).

306 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği’nde sahte belge düzenleyen mükellefler açısından düzenlemenin “*kast*” unsurunun karinesi şeklinde kabul edileceği, fakat kullanan mükellefler açısından “*kasıt*” unsurunun harici incelemeler ile saptanacağı belirtilmektedir. 306 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği özetle aşağıdaki gibidir:

- “*Failin, suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcut olması ve bunun araştırılması gerektiği,*
- “*Gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesinin verilebildiği, bunun alıcı tarafından bilinemeyeceği,*

- *Yapılan değerlendirme sonucunda, belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenerek cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ve üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi, bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve bir kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerektiği” (Ayaz, 2025).*

şeklinde düzenlenmiştir.

KURGAN sistemin hukuki dayanağını VUK oluşturmaktadır. Kanunun 134. maddesi, vergi incelemesinin maksatını “*ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek*” şeklinde tanımlamaktadır. KURGAN, bu gaye çerçevesinde vergi denetim elemanlarına veri temeline dayalı seçim aracı sağlamaktadır. Bununla birlikte VUK’un 148. maddesi ve devamındaki hükümler, idareye bilgi toplama ve üçüncü kişilerden veri talebinde bulunma yetkisi tanımakta; bu durum KURGAN sistemine veri akışını hukuki zemine taşımaktadır. KURGAN sistemi, özellikle kanunun 359. maddesinde tanımlanan sahte belge eylemlerine ilişkin erken uyarılar üretmekte; böylece suç unsuru ortaya çıkmadan evvel müdahale edilebilmesine olanak sağlamaktadır (Alan, 2025: 105). Özetle KURGAN, VUK 134. maddesindeki “*inceleme yetkisi*” ve 148. maddesindeki “*bilgi isteme*” yetkisiyle entegre çalışan bir algoritma bütünüdür.

Uluslararası uygulamalar incelendiğinde “*vergi denetimi (tax audit) ve vergi soruşturmasının (tax investigation)*” birbirinden ayrıldığı anlaşılmaktadır. VUK 359. maddesinde düzenlenen fiillerin organize suç örgütü yapılanması içerisinde, gerçeğin ortaya çıkmasını engelleme maksadıyla her türlü hileli düzenek, tertibat, donanım veya yazılımdan faydalanarak icra edildiğine dair makul bir şüphenin ortaya çıkması halinde yürütülmekte olan denetim sürecinin vergi suçu soruşturmasına çevrilmesi ve alışılmış vergi inceleme süreçlerinden ayrılması gerekmektedir. Bu ayrımın yapılabilmesi amacıyla 213 sayılı VUK’a “*Vergi Kaçakçılığı Soruşturması*” başlıklı 140/A maddesinin eklenmesine yönelik mevzuat taslağı hazırlanmıştır. Konunun tarafı olan bütün muhatap, üst makam ve merciler nezdinde görüşmeler başlatılarak sürecin ilerlemesi için önemli adımlar atılmıştır. Bu konu ile ilgili çalışmalar devam ederken süreç kararlı bir şekilde izlenmektedir (VDK Rehber, 2025: 11). Kurgan sistemine yönelik mevzuat değişiklikleri aşağıda yer almaktadır:

- “*213 sayılı Vergi Usul Kanununa 140/A maddesinin eklenmesi suretiyle vergi incelemesi ile vergi suçu soruşturmasının birbirinden ayrılması hedeflenmektedir. Böylece olağan bir vergi incelemesi ile konusu suç teşkil eden fiillerde takip edilecek usul ve esaslar birbirinden ayrılacaktır.*

- *Sahte belge ile mücadele aynı zamanda talebin baskılanmasını da gerektirmektedir. Bu amaca ulaşmak için bilerek kullanmanın esas bilmeden kullanmanın istisna olduğu bir yaklaşım devrede olacaktır. Bu yaklaşım, kast unsurunun değerlendirilmesini gerekli kılmakla beraber 306 no.lu VUK Genel Tebliği hükümlerini ortadan kaldırması söz konusu değildir. Aksine sahte belge kullanma incelemelerinde kanun ve tebliğ hiyerarşisine uygun bir değerlendirme sürecinin cari olacağını vurgulamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, değerlendirme, mükellefin bilmeden kullandığının ispatıdır.*
- *Kast unsurunun değerlendirilmesinin objektif temellere oturtulması ve daha katı değerlendirme süreçlerinin devrede olacağı yeni dönemde mükellef hak ve hukukunun korunması adına, 18.04.2025 tarihli SMİTB Kullanma ve 160/A İncelemelerine Yönelik Genelge yayınlanmış ve değerlendirme kriterleri net olarak belirlenmiştir. Kast unsuru belirlenirken bu kriterlere yönelik tek tek çalışmalar yürütülecek müfettişlerin kanaati bu çalışmalardan elde edilen veriler ışığında şekillenecektir. Böylece mahkemelerin eksik araştırma yapılması boyutuyla raporlara getirdikleri eleştirilerin önüne geçilecek ve SBK raporları daha nitelikli raporlar haline getirilecektir” (VDK Rehber, 2025: 6).*

şeklinde belirtilmiştir.

213 sayılı VUK’nun 160/A maddesine göre yapılacak analiz ve değerlendirmeler sonucunda sahte belge düzenlemek için kurulduğu vergi inceleme raporuyla belirlenen mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının silinmesi ve bu firmaların ortaklarının ileride kuracakları şirketlere yönelik alınması gereken önlemler düzenlenmiştir (Öner, 2025). Kast unsurunun değerlendirilmesinin nesnel temellere dayandırılması ve daha rijit değerlendirme süreçlerinin işletileceği yeni dönemde mükellef hak ve hukukunun korunması adına, 18.04.2025 tarihli “SMİTB Kullanma ve 160/A İncelemelerine Yönelik Genelge” yayınlanmış ve değerlendirmede esas alınacak ölçütler net bir şekilde ifade edilmiştir (VDK Rehber, 2025: 12). Kriterler aşağıdaki Tablo 1’de özetlenmektedir.

Şekil 1: SMİYB Kullanma ve 160/A İncelemelerine Yönelik Kriterler

SMİYB Kullanma İncelemeleri ve VUK'un 160/A Maddesi Kapsamındaki İncelemeler Hakkında Genelge 18.04.2025	
 Atıf Kriteri	 Sevkiyat Kriteri
 Faaliyet Konusu Kriteri	 İnceleme Geçmiş Kriteri
 Gönüllü Uyum Düzeyi Kriteri	 İlişkili İnceleme Geçmiş Kriteri
 Oran Kriteri	 Yoklama Geçmiş Kriteri
 Depolama Yeri Kriteri	 İmza Tarihi Kriteri
 Ödeme Kriteri	 Çoklu Kaynak Kriteri

Kaynak: VDK Rehberi, (2025: 12).

Kast unsurun belirlenmesinde yukarıda belirtilen kriterler ölçüsünde tek tek çalışmalar yürütülecektir. Ayrıca müfettişlerin kanaatiyse bu çalışmalar sonucu elde edilen veriler doğrultusunda şekillenecektir. Böylelikle mahkemeler tarafından eksik araştırma yapılması ölçüsüyle raporlara getirdikleri eleştirilerin önü kesilecek ve SBK raporları daha nitelikli hale getirilmiş olacaktır. Uygulamada suçu olmayan mükelleflerle suça karışmış mükelleflerin ayrılması esas alınmıştır. Müfettişlerin kanaati tek ya da pek çok kesin delil niteliğindeki kriterlerce şekillenebilecek olmakla beraber, diğer kriterlere ilişkin yapılması gereken araştırmaların yürütülmesi değerlendirme sürecinin temelini oluşturmaktadır (VDK Rehber, 2025: 12). Özetle yeni stratejideki en kritik hukuki dönüşüm, “*Sabte Belge*” kullanımında “*kast*” unsurunun değerlendirilmesine yönelik yaşanmaktadır. Kabul edilmiş olan temel yaklaşım, “*bilerek kullanmanın esas, bilmeden kullanmanın istisna olduğu*” ilkesidir. 306 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin yürürlükte olmasına rağmen, mükelleflerin “*bilmeden kullanma*” yani “*kastın olmadığı*” yönündeki savunusunun ancak somut ve nesnel deliller ile ispatlanmasını gerektirmektedir. Bu yaklaşım VDK’nın elini güçlendirerek mükellefler tarafından yapılacak olan savunmaların daha sağlıklı bir zemine dayandırılmasını sağlayacaktır (Daşdemir, 2025).

2.3. Vergi Suçları İle Mücadelede OECD'nin 10 Global İlkesinin Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemine Etkileri

Vergi suçlarının önlenmesi, sadece devletlerin vadesi gelen vergi alacaklarının tahsilini sağlamak için değil, bununla birlikte yürütmeye duyulan güveni sarsmamak ve vergiye gönüllü olarak uyum sağlandığı bir vergi sistemine sahip olmak için zorunluluktur. Bu sebeple vergi suçları ve başka mali suçlarla mücadele, ekonomik sistemlerin bütünlüğünün korunması, sosyal ve hukuk düzeninin bozulmaması bakımından önem arz etmektedir. Bununla birlikte adalet, eşitlik ve hesap verebilirlik ilkelerini güçlendiren daha sağlam ve şeffaf bir vergi zemininin oluşmasına katkı sunmaktadır (Uygun, 2024: 639).

OECD (2017) “(Organisation for Economic Co-operation and Development-Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)” tarafından yayınlanan “Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Küresel İlke (Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles)”, vergi suçları ile mücadele etme anlayışı çerçevesinde ilk rehber niteliği taşımaktadır. On küresel ilke ile mükellef haklarına saygı duyularak vergi suçlarının ortaya çıkarılması, soruşturulması ve kovuşturulması amaçlanmaktadır. Aşağıda tablo 2’de On Küresel İlke yer almaktadır.

Şekil 2: OECD Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Küresel İlke



Kaynak: OECD, 2017; OECD, 2021; VDK Rehber, 2025: 9.

VDK'nın modern iş felsefesine göre, OECD'nin “*Vergi Suçları ile Mücadelede On Global İlkesi*” temel alınmaktadır. Bu felsefe ile ana hedef, “*SBK tedarik zincirinin kök sorununu oluşturan düzenleyici mükelleflere ve onların ardındaki organize suç örgütlerine ulaşmak*” olarak belirlenmiştir (Daşdemir, 2025). Bu ilkelerin Türk vergi uygulaması açısından en önemli başlıkları; “*görev tanımlarının netleştirilmesi, ulusal işbirliği, vergi suçlarının öncül suç sayılması, dondurma, el koyma, müsadere*” gibi önlemlerin uygulanabilirliği olduğu ortadır. Bununla birlikte etkin bir mücadele stratejisinin planlanması ana hedef olarak karşımıza çıkmaktadır (VDK Rehber, 2025: 10).

KURGAN rehberinde açıkça belirtildiği üzere “*OECD'nin Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Global İlkesinden yararlanıldığı, başarılı ülke uygulamaları gözlemlendiği ve yeni dönem stratejisi bu temeller üzerine kurgulandığı, ... sahte belge düzenlemenin öncül suç olarak ele alınması suretiyle teknik takip dahil bir takım polisiye yetkilerinin kullanılarak suç örgütleri ile daha etkin mücadele edilmesi yoluna gidileceği*” açıklanmıştır. Yakın zamanda “*Müsadere, el koyma, dondurma gibi tedbirlere dair*” yasal düzenlemelerin mevzuata eklenmesi beklenmektedir (VDK Rehber, 2025: 10; Kahraman, 2025).

3. Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemine Yönelik Genel Değerlendirmeler

3.1. Sistemin İşleyiş Metodolojisi ve Risk Analizine Yönelik Değerlendirmeler

Geleneksel vergi denetim sisteminde, genel olarak tarh zamanaşımının sonuna yaklaşan dönemler içerisine yoğunlaşarak ve olayın gerçekleşmesinden yıllar sonra denetim süreçleri başlamaktadır. Bu durum, hem SMİYB kullananların erken tespitini güçleştirmekte hem de Vergi Denetim elemanlarının iş yükünü önemli derecede artırmaktadır. KURGAN sistemiye bu yapısal soruna çözüm getirmek için denetimi işlem anına (cari denetime) taşıyan, proaktif şekilde işleyen bir erken uyarı ve risk analiz platformu şeklide kurgulanmıştır. Bu yapay zekâ destekli reform, reaktif nitelikteki cezalandırma yaklaşımını terk ederek proaktif risk yönetimi ve uyum teşvik modeline geçişi ifade etmektedir (Daşdemir, 2025).

KURGAN, “*mükelleflerin kuruluş aşamasına odaklanan, sıfırmacı gün mantığına göre çalışan, cari verilerle hesaplamalar yapan ve işlem riskini ölçen bir vergisel risk analiz sistemi*”dir. Ayrıca cari denetimlerin yapılmasına olanak tanıyan ve bilgi talep yazılarıyla mükelleflere risk pozisyonlarına özgü sinyalleme (erken uyarı) yapılabilmesi bakımından değerli bir uygulamadır. Sistem sadece güncel verilerle değil, geçmiş dönem verileri ile de analiz yapabilmekte ve geçmiş verilerden makine öğrenmesi tekniklerinden

yararlanarak çıkarımlar sağlayabilmektedir (VDK Rehber, 2025: 4). Yani mükelleflere geçmişe dönük skor üretebilmekte ve onları risk grubuna alabilmektedir.

KURGAN sistemi, topladığı sayısız veriyi makine öğrenmesi algoritmaları aracılığı ile işleyerek işlemler için risk puanı atamaktadır. Sistemin temel işlevi, işlemlerin gerçeklikten uzak olması ya da miktar/mahiyet itibari ile doğru durumu ortaya koymaması gibi işlem risklerini belirlemektir. Bu doğrultuda analiz mekanizmaları aşağıdakileri içermektedir:

Tablo 1: KURGAN Analiz Mekanizmalarının İçeriği

Analiz türü	Amaç ve kapsam
Finansal Uyumsuzluk Analizleri	Mükelleflerin beyan ettikleri gelir tutarları ile banka hesaplarındaki para girişleri karşılaştırılmakta; olağan ekonomik faaliyetlerle açıklanamayan sapmalar üzerinden potansiyel gizli kazanç unsurları tespit edilmektedir.
Operasyonel Anomali Tespiti	İmalat işletmeleri bakımından enerji tüketimi ile beyan edilen üretim ve satış miktarları arasındaki girdi-çıktı ilişkisi incelenmekte; perakende işletmelerinde ise stok devir hızının sektör ortalamalarından anlamlı sapma gösterdiği durumlar belirlenerek operasyonel uyumsuzluk riskleri ortaya konulmaktadır.
Fatura-Bilanço Uyumsuzluğu	Alınan hizmet ve mal faturalarının maliyet unsurları ile gider hesaplarına yansıtılmaması ya da düzenlenen faturaların gelir tablosu kalemlerinde yer almaması gibi durumlar tespit edilerek, muhasebe kayıtları ile finansal tablolar arasındaki uyumsuzlıklardan kaynaklanan olası hile ve usulsüzlükler ortaya çıkarılmaktadır.
İlişki Ağı Analizi (VİS Destekli)	Vergi İstihbarat Sistemi (VİS) çıktıları KURGAN'a girdi olarak alınmakta; sahtecilik fiilleri ile geçmişte temas etmiş kişi, kurum ve olaylara ilişkin örüntüler grafik veri tabanları üzerinden analiz edilmektedir. Bu analizler sonucunda suç ağlarının yapısı haritalandırılmakta ve KURGAN tarafından riskli ticari ortaklıklar ile dairesel işlem şemaları yüksek hızda ve sistematik biçimde tespit edilmektedir.

Kaynak: Daşdemir, 2025.

KURGAN, kendisi ile benzerlik gösteren ve 2024'te kurulan Vergi İstihbarat Sistemi'nin çıktılarını risk analiz girdisi olarak kullanmaktadır. VİS, ilk uygulama itibari ile Kurul Başkanlığı'nın sahtecilik alanındaki tüm denetim tecrübesinin elektronik ortama sistematik bir şekilde aktarılmasıdır. Bununla birlikte sistemin başka vergisel ve istihbari hedeflerle kullanılması önünde bir engel yoktur. VİS, sahtecilik fiilleriyle doğrudan veya dolaylı biçimde ilişkide bulunan kişilerin, olayların, eylemlerin bir örüntü ağı niteliği

taşımaktadır. Mükellef açısından zorlayıcı bir etkisi bulunmayıp dışa kapalı bir sistem biçiminde sahtecilik ile alakalı işlem örüntülerinin araştırılmasını ve ortaya çıkarılmasına yardım etmektedir. Geleneksel yöntemler ile bağlantılı veri tabanları üzerinden verilerin izlenmesinden çok grafik veri tabanlarının desteği ve örüntü eşleme sorguları ile geri planda kalmış suç örüntülerinin ortaya çıkarılmasına çalışmaktadır (VDK Rehber, 2025: 4). Aşağıda yer alan Tablo 2’de işlem riskini ölçen risk analiz sistemleri yer almaktadır.

Tablo 2: İşlem Riskini Ölçen Risk Analiz Sistemleri

Sistem / Program	Temel Özellik	Sahte Belgeyle Mücadelede Rolü
KURGAN (Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi)	Kurul Başkanlığı Risk Analiz Merkezinde geliştirilen; mükellefin kuruluş aşamasına ve cari verilere odaklanan vergisel risk analiz sistemidir.	- E-belge ve diğer cari veriler üzerinden işlemlerin gerçekliğini sorgulamaktadır. - Risk skoru üretmekte; cari denetimlerin hedefe ulaşmasına yardımcı olmaktadır. - Riskli mükelleflere gönderilen bilgi isteme yazılarıyla erken uyarı ve caydırıcılık sağlamaktadır.
Sahte Belgeyle Mücadele Gözetim Programı	KURGAN çıktıları kullanılarak 1 Ekim 2025 öncesi işlemlerin skorlanmasına dayalı, sahaya yönelik gözetim programıdır.	- SBK yönünden yüksek riskli mükellefleri tespit ederek; bu mükelleflere KURGAN referanslı yazılar gönderilerek risklerine göre denetim planlanmaktadır. - Mükelleflere kendi risk durumlarını gözden geçirerek denetim dışında kalma imkânı sunulmaktadır.
VİS (Vergi İstihbarat Sistemi)	Sahtecilikle ilgili kişi, olay ve işlemler arasındaki ilişkileri grafik veri tabanı üzerinde izleyen, dışa kapalı vergi istihbarat sistemidir.	- Sahtecilik organizasyonlarındaki örüntüleri ve bağlantıları ortaya çıkarılmakta; bu örüntüler KURGAN’a risk analizi girdisi olarak aktarılmaktadır - Sahte belge odaklı denetimlerin hedefe ulaşmasına katkı sağlamaktadır.

Kaynak: VDK Rehber (2025: 13) esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

KURGAN sistemine göre riskli grupta değerlendirilecek mükellefler aşağıda yer alan sık görülen tetikleyicilerle ilişkili olabilir (Ventura, 2025):

- “Sahte veya şüpheli belge kullanımına ilişkin göstergeler;
- Beyanname ile gelir tablosu / bilanço arasındaki tutarsal uyumsuzluklar;

- *Sektör ortalamasının üzerinde veya alışılmışın dışında kârlılık/satış hareketleri,*
- *Stok – fatura tutarsızlıkları veya beklenmeyen stok değişimleri,*
- *Diğer veri kaynaklarıyla örtüşen anormal para giriş/çıkışları.”*

KURGAN sistemi, yukarıda sayılan tetikleyicilerle mükellefin ilişkili olması durumunda ve normal ticari akışa aykırı her türlü veriyi bir anomali olarak işaretleyerek denetim için seçilecek mükellefleri belirlemeye çalışmaktadır. İlişkili olunan anomalilere göre KURGAN tarafından risk değerlendirmesine (Düşük, Orta, Yüksek ve Kritik Risk) tabi tutularak sonrasında idare tarafından bilgilendirme/uyarı yazıları gönderilmesi ile süreç gerçekleşmektedir. Unutulmaması gereken bir gerçekte KURGAN'ın amacı ceza yazmaktan ziyade erken uyarı görevi görmesidir. Bu erken uyarı sayesinde mükellefe izaha davet/bilgi isteme aracılığıyla varsa yanlışını/hatasını düzeltmesi için fırsat sunulmaktadır. Ayrıca vergi idaresine de gerektiğinde ön inceleme başlatabilmesinin sinyali oluşturmaktadır.

KURGAN sistemi ile ortaya çıkan dönüşüm üç ana ekseninde gerçekleşmiştir. Geriye dönük tespit yerine artık gerçek zamanlı ve öngörücü denetime geçilmiştir. Belge üzerinden yapılan denetim yerini veri ve örüntü analize dayalı denetimi bırakmıştır. Yeni sistem cezalara odaklanma yerine mükellef uyumu için yönlendirici ve önleyici model haline gelmiştir.

3.2. Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemine Yönelik Politika Önerileri

Vergi suçlarıyla mücadele yöntemleri bulmak, kara para aklama, yolsuzluk, terörün finansmanı ve diğer mali suçlar yargı bölgelerinin stratejik, siyasi ve ekonomik çıkarlarını tehdit edebileceğinden yüksek önceliklidir. Sağlam bir mali sistemin bekçileri olan vergi idareleri, başarılı bir vergi suçu soruşturması için hayati önem taşıyan bilgilere sahip olduklarından, bu faaliyetlerle mücadelede kritik bir rol oynamaktadır (OECD, 2025: 27). KURGAN Türkiye’de bu amaçla çalışan yapay zekâ destekli analiz yapabilen dijital denetim programıdır.

KURGAN haricinde yapılması gereken mevzuat değişiklikleriyle birlikte düzenleyiciler bakımından vergi denetimiyle vergi suçu soruşturmasının birbirinden ayrılacağı, suç örgütlerince sağlanan malvarlığına/gelirlerine el koyulabileceği ve müsadere edilebileceği bir dönemin başlaması beklenmektedir. Bununla birlikte dinleme ve teknik takip gibi suç örgütleriyle mücadelede çeşitli önlemlerin uygulanabileceği, “*Rapor Otomasyon Sistemi*” gibi teknolojik yeniliklerin hayata geçirilmesi ile denetim süreçlerinin daha hızlı olacağı yeni bir döneme girilmektedir. Özel olarak teknolojik yatırımlar

sahte belge tespiti ve denetimine yönelik uzun yıllar zaman alan süreçlerden daha kısa zamanda çözülebilen evreye geçilmiştir (VDK Rehber, 2025: 22). KURGAN, SMİYB ile mücadelede zamandan tasarruf sağlayarak denetim sürecini kısa zamana indirgeyerek ve mücadeleye önemli derecede hız ve etkinlik sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca hayata geçirilecek mevzuat değişiklikleri ve yeni tedbirler sayesinde suç örgütlerine yönelik de farklı bir dönemin ortaya çıkacağı anlaşılmaktadır.

Gelişmiş veri analitiği ve yapay zekâ destekli değerlendirmeler neticesinde bazı firmalar “*potansiyel düzenleyici*” şekilde belirtilmiş olsa da, bu firmalar hakkında ne bir vergi inceleme raporu ne de kesinleşmiş bir yargı kararı bulunmaktadır. Bu koşullar altında söz konusu firmaların müşterilerine “*şüpheli*” olarak duyurulması, hem vergi mahremiyeti ilkesini hem de firmaların ticari itibarını zedeleme riski taşımaktadır. Ayrıca bu uyarı yazılarını alan mükelleflere, ilgili firmaların hangi nedenle riskli görüldüğüne ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamakta ve risk gerekçesinin ne olduğu belirtilmemektedir. Bu belirsizlik, alıcı firmaların yapacakları açıklamaların ne ölçüde dikkate alınacağı konusunda tereddüt yaratmakta; sonrasında karşılaşılabilecek bir “*kaçakçılık suçu*” isnadıyla kıyaslandığında mükellefleri gereksiz düzeltme işlemleri yapmaya ve mali kayıpları kabullenmeye yöneltebilmektedir. Her ne kadar uygulamanın temel amacı teknolojik imkânlardan yararlanarak gönüllü uyumu artırmak olsa da, vergilemenin temel ilkelerinden biri olan kanunilik ilkesi göz ardı edilmemelidir. Bu ilke, vergi uygulamalarının belirli, öngörülebilir ve hukuki güvenlik sağlayacak nitelikte olmasını zorunlu kılmaktadır. Mükelleflerin hem kendileri hem de ticari ilişkide bulundukları diğer aktörler açısından belirli olmayan ve sonucu öngörülemeyen bir denetim riski ile karşılaşması, ekonomik hayattaki ilişkileri olumsuz etkileyebilecek bir tabloyu beraberinde getirmektedir. Bu çerçevede mükelleflerin öncelikle kendi iç süreçlerini ve işlem akışlarını gözden geçirmeleri; tedarik zincirleri ile satın alma prosedürlerinde şeffaf, güvenilir ve gerektiğinde izah edilebilir mekanizmaları uygulamaya koymaları önem arz etmektedir. VDK’nın sahte belge kullanımına ilişkin tespit kriterleri de dikkate alınarak, mal ve hizmet alımlarının gerçekliğini kanıtlanabilir iç kontrol yapılarının ve dokümantasyon süreçlerinin güçlendirilmesi daha sonra karşılaşılabilecek hukuki risklerin azaltılmasında önemli olacaktır (Öner, 2025).

Sistemin somut bir şüpheye dayanmaksızın geniş kapsamlı veri toplama ve bu verileri sonradan analiz etme anlayışı, özel hayatın gizliliği bakımından önemli tartışmaları beraberinde getirmektedir. Özellikle bir işlemin neden yüksek riskli olarak sınıflandırıldığını belirleyen algoritmaların yeterince şeffaf olmaması, literatürde “*kara kutu*” olarak ifade edilen bir belirsizlik

alanı yaratmaktadır. Bu durum, mükellefe dahi gerekçesi açıklanamayan bir “*algoritmik suçlama*” üretebilmekte ve savunma hakkının etkin kullanımı açısından sakıncalar doğurabilmektedir. Bunun yanında sistemin “*ilişkisel risk analizi*” yaklaşımı, sahte belge düzenleme şüphesi taşıyan bir firmayla iş ilişkisi bulunan tüm alıcıları potansiyel risk grubuna dâhil etme eğilimindedir. Hakkında kesinleşmiş bir tespit bulunmayan bir tedarikçi nedeniyle dürüst mükelleflerin şüpheli konumuna düşmesi, “*finansal bulaşma*” etkisini andıran bir sonuç yaratmakta ve masumiyet karinesinin zedelenmesi riskini gündeme getirmektedir (Dilaver, 2025). Böylece hem ölçsüz veri toplama hem de açıklanamayan algoritmik süreçler, hukuki güvenlik ve temel haklar bakımından dikkatle değerlendirilmesi gereken bir çerçeve ortaya koymaktadır.

KURGAN’a yönelik olarak en önemli politika önerilerinden bir tanesi sistemden elde edilen risk skorlarının tek başına cezai sonuç doğuramayacağı, yalnızca inceleme sürecini tetikleyici nitelikte olduğu kanunda açıkça belirtilmelidir. Ayrıca “*Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma İncelemeleri ile Vuk’un 160/A Maddesi Kapsamındaki İncelemeler Hakkında Genelge*” ile belirtilen kast unsuruna yönelik daha açık bir şekilde yapılması gerekenler bulunmaktadır. SMİYB düzenleme ve kullanmaya dair belirlenen kriterler ile standartlaşma sağlanarak idarenin takdir alanı daraltılmalıdır.

Sisteme yönelik bir diğer öneri ise sistemin yanlış pozitif üretebilme ihtimalinin olabilme potansiyelidir. Böyle bir ihtimalin ortaya çıkması durumuna yönelik etkili bir itiraz ve düzeltme mekanizması kurulması gerekmektedir. Hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri gereği mükellefler, işlem bazlı analiz sonuçlarına erişebilme ve bunları açıklayabilme imkânına sahip olmalıdır. Bu yaklaşımla vergi uyumunun cezalandırıcı özelliği değil yönlendirici ve eğitici olma özelliği ön plana çıkmış olacaktır.

KURGAN sisteminin şeffaf ve açıklanabilir bir yapıya sahip olması, sadece teknik başarı bakımından değil hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da belirleyici olmaktadır. Avrupa Komisyonu’nun “*AI Liability Directive Proposal*” (2023) belgesi, kamu kurumları tarafından kullanılan yapay zekâ sistemlerinde algoritmik kararların “*izlenebilir, gerekçelendirilmiş ve denetlenebilir*” nitelikte olmasını, vatandaşın hukuki güvencesi açısından zorunlu bir şart olarak değerlendirmektedir. Bu bakış açısı, KURGAN’ın ürettiği risk bildirimlerinin yalnız sonuçları ile değil, dayandığı veri türleri ile beraber açıklanmasını zorunlu kılmaktadır. Bununla beraber mükellefler, hangi işlemlerin risk oluşturduğunu anlayabilir ve izah sürecini daha bilinçli şekilde yürütülmesini sağlayabilecektir (Alan, 2025: 107).

KURGAN sisteminin başarıyla uygulanabilmesi için teknik altyapının yanı sıra bu altyapıyı kullanabilecek nitelikte insan kaynağına ihtiyaç bulunmaktadır. Dijital analiz kapasitesi yüksek çevik denetim ekiplerinin kurulması ve bu ekiplerin veri hukuku, etik, bilgi güvenliği gibi konularda uzman kişilerle desteklenmesi önemlidir. Bu yeteneğin kazanılması, sistemin belirlediği yüksek risk içeren durumlara çevik denetim ekipleri tarafından işyerlerinde fiili tespitlerde bulunmasına yardımcı olacak ve anlık müdahale kabiliyetini artıracaktır. VDK Rehberi'nde (2025) de belirtildiği üzere *“cari risk analiz sistemleri, risk analizine dayalı cari denetimleri mümkün kılmaktadır. Sahte belge kullanıldığına yönelik bir işlem riskli bulunduğunda çevik bir denetim ekibinin kısa sürede işyerinde tespitlerde bulunması sahte belgenin dayandığı dinamikleri sarsmakta, mükellef algısını ciddi şekilde etkilemektedir. Bu hedefi gerçekleştirmek amacıyla organizasyon ve koordinasyon çalışmaları yürütülecektir”*.

KURGAN sisteminin caydırıcı olacağı *“Sahte belge ile mücadele aynı zamanda talebin baskılanmasını da gerektirmektedir. Bu amaca ulaşmak için bilerek kullanmanın esas bilmeden kullanmanın istisna olduğu bir yaklaşım devrede olacaktır”* ifadesi ile öngörülmektedir. Yani KURGAN ile özellikle sahte belgeye olan talebi baskılamak istenilmekte sahte belgeye olan talebin azalacağı düşünülmektedir. Ayrıca vergi inceleme/tekniki raporlarına yönelik eleştirileri en aza indirmek için *“vergi tekniği/inceleme gibi raporlarda iddia olunan hususların dayanağını somut delillerle güçlendirmek”* amaçlanmaktadır. Ancak şunu belirtmekte fayda bulunmakta; raporlarda sezgisel kararlar oldukça yer almaktadır. KURGAN sistemiyle amaçlanan, sezgisel verilmiş iddialarının asgariye indirilmek istenmesi hatta tamamı ile ortadan kaldırılmasıdır (Batı, 2025).

KURGAN ile birlikte kültür ve algı yönetiminin değişmesi beklenmektedir. Öngörülen tüm tedbir, politika ve stratejiler özünde SMİYB ile mücadeleye yönelik kültürün ve algının yeniden şekillendirilmesini hedef almaktadır. Unutulmamalıdır ki sahte belge ile mücadelede en önemli denetim aracı algı yönetiminin sağlanmasıdır (Softa, 2025: 13). Sahte belgeye ilişkin olarak değişen yeni denetim algı ve pratiğinin bütün paydaşlarca bilinmesi yolundan geçmektedir. Bununla beraber bir başka önem arz eden konu ise bilgilendirme ve eğitim programlarının düzenlenmesidir. Özellikle paydaşlara sistem hakkında doğru bilgilendirilmenin yapılmasına yönelik rehberler, örnek vakalar ve sürekli eğitim programları düzenlemek sisteme uyumu arttırmak için sık sık yapılmalıdır.

Sonuç

KURGAN sisteminin temel amacı, devletin vergi kayıplarını önlemek ve sahte belge kullanımını önüne geçmektir. KURGAN sistemi, kuruluş analizini otomatikleştirerek mükelleflerin işlemlerini sürekli gözetim altında tutulmasını sağlamaktadır. Bu durum mükelleflerin sürekli kendilerini gözden geçirmeleri için bir fırsat sunmakta, sahte belge kontrolünü kendilerinin yapmasına imkân vermektedir. KURGAN, vergi idaresi bakımından bir erken uyarı ve risk analiz mekanizmasıdır. Sistemin göndermiş olduğu uyarı yazıları ile doğrudan cezai yaptırım ya da inceleme başlatılacağı anlamı taşımamaktadır. Bununla birlikte uyarı yazılarında belirtilen hususlarla mükellefin kendi kayıtları arasında uyum bulunması hâlinde, düzeltme beyannamesi verilmesi ya da uzman desteğiyle gerekli adımların atılması, hem potansiyel mali yüklerin azaltılmasına hem de ileride doğabilecek daha ağır yaptırımların önlenmesine katkı sağlayabilecektir.

Vergi güvenliği açısından önemli bir yapay zekâ destekli araç olarak denetim sistemine giren KURGAN, erken uyarı ile sinyalleme yaparak dinamik bir şekilde güncel analiz yapabilen sistemdir. Bu mücadelede en büyük yardımcısı olarak “*Rapor Otomasyon Sistemi*” yer alacaktır. Özellikle sahte belge düzenlemenin “*öncül suç*” olarak kabul edilmesi, vergi incelemeleri ile vergi soruşturmalarının birbirinden ayrılması yönündeki yapılan ve yapılacak düzenlemeler vergi suçlarıyla mücadelede bütüncül bir stratejinin tamamlayıcı unsurları niteliğindedir.

Sisteme yönelik halihazırda bir takım endişeler meydana gelmektedir. Bunlardan ilki “*özel hayatın gizliliği*” yönünde oluşan endişelerdir. İşlemlere yönelik riskli durum belirleme algoritmasının şeffaf olmayışı ve “*yanlış pozitif*” üretebilme potansiyelinin varlığı mükellefler için karmaşıklık yaratmaktadır. Bir diğer endişe ise ilişki kurulan firmalardan sahte belge düzenleme şüphesinin bulunması “*masumiyet karinesinin*” zedelenmesine yol açacağı düşüncesidir. Bu sebeplerden dolayı hukuki güvenlik ve adalet ilkelerinin hukuki ihtilaflara yol açmayacak şekilde şeffaf ve denetlenebilir olması yani hukuki çerçevenin güçlendirilmesi önem arz etmektedir.

KURGAN sistemi, vergi denetiminde veri odaklı yeni bir dönemin başlangıcını oluşturmaktadır. Ancak bu sistemin başarıya ulaşması için teknik üstünlükten çok hukuki güvenlik, kurumsal şeffaflık, veri koruma, uzman insan kaynağı ve bağımsız denetim gibi yönetim unsurlarının birlikte koordineli çalışmasına bağlıdır. Dijital denetim sistemlerinin başarısı ancak bu ilkelerle birlikte uygulandığında hem vergi uyumunu artırmakta hem de mükellef haklarını güçlendirdiği unutulmamalıdır.

Veri güvenliği ile mahremiyetinin hem etik açıdan sorunlar doğurduğu hem de kapsamlı yasal düzenlemeler gerektirdiği açık bir gerçekliktir. Bu yasal gereklilikler, her büyük veri seti için ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Özellikle büyük vergi verisi oluşturulurken mükelleflere ilişkin hassas bilgilerin toplanması zorunludur. Bu durum, herkesin genel nitelikli yasal bilgilerinden oluşan büyük veri ile doğrudan vergilendirme işlemlerine yönelik özel nitelikli büyük vergi verisi arasında koordinasyonun ve denetimin sağlanması için ayrıca düzenleme ihtiyacı yaratmaktadır. Bu kapsamda büyük vergi verisinin; güvenlik, mahremiyet ve kullanım sınırlarına ilişkin ilkeleri ayrıntılı biçimde belirleyen bağımsız bir mevzuat kapsamında ve mutlaka vergi idaresinin yetki ve sorumluluğu altında toplanması, saklanması ve işlenmesi gerekmektedir (Ömercioğlu, 2025: 1457). Bu yaklaşıml, hem mükellef haklarının korunması hem de vergi idaresinin veri temelli denetim kapasitesinin sağlıklı biçimde işleyebilmesi bakımından önem arz etmektedir.

Sistemin henüz yeni olması elbette anlam ve uygulama karışıklıklarına yol açacaktır. KURGAN'dan elde edilen çıktılar sonucunda sistemde yaşanan aksaklıklara yönelik düzenlemeler ve iyileştirmeler gerçekleştirilecektir. Süreç ilerledikçe ve sistemden geri dönütler neticesinde daha verimli çözümlerler yapılabilecektir. Unutulmamalıdır ki KURGAN'nın amacı cezai yaptırım uygulamak değildir. Nihai amacı mükelleflerin SMİYB'ye sebebiyet vermeden önlem alması ve varsa yapılan yanlışları düzeltmesi için mükelleflere inceleme öncesi düzeltme fırsatı sunmaktır. Uyum sürecinin aşılması durumunda KURGAN sisteminin SMİYB ile mücadele kapsamında verim sağlayacağı ve vergi kayıp/kaçağını azaltmada yardımcı olabileceği kanaatini taşımahtayım.

Kaynakça

- AB. (2024). *Artificial Intelligence Act* (Regulation (EU) 2024/1689). <https://artificialintelligenceact.eu/article/3/> Erişim: 01.11.2025.
- Akkaya, H. (2025). Finansal kurumların kara para aklama ile mücadelesinde yapay zekâ perspektifi. *Sayıştay Dergisi*, 36(137), 321–349. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1629117>
- Alan, N. Ç. (2025). Türkiye’de Kurgan sistemi ve dijital vergi denetimi üzerinde bir değerlendirme. *Vergi Bülteni*, 103–110. <https://www.yguder.org/uploads/yguder.org/files/vergi-bulteni-ekim-2025.pdf> Erişim: 11.11.2025.
- Ayaz, A. (2025). *Sahte belge kullanma incelemelerinde uyumlu mükellefin ispat hakkı gözetilmeli*. PwC Türkiye. <https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kosse-yazilari/ali-ayaz/sahte-belge-kullanma-incelemelerinde-uyumlu-mukellefin-ispat-hakki-gozetilmeli.html> Erişim: 04.11.2025.
- Batı, M. (2025). *Vergi hukuku (İİBE, MYO ve mesleki sınavlar için)*. Seçkin Yayıncılık.
- Batı, M. (2025). *KURGAN’a neden ihtiyaç duyuldu?* Lebib Yalkın. <https://lebib-yalkin.com.tr/haber/kurgana-neden-ihtiyac-duyuldu> Erişim: 22.11.2025.
- Benzer, A. (2025). *Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin yargı kararları ışığında değerlendirilmesi* [Yayımlanmamış doktora tezi]. Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bhatnagar, A., & Sharma, M. (2024). Artificial Intelligence and Consumer’s Perception: A Research on Environmentally Conscious Consumer. *Journal of Metaverse*, 4(2), 105–115. <https://doi.org/10.57019/jmv.1488022>
- Bozdoğanoglu, B. (2023). Yapay zekâ ChatGPT’nin vergi sistemlerinde kullanımı ve uyumsuzlukları önlemedeki rolünün değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi*, 19(224), 1545–1588.
- Çakır, S., Çıtak, N., & Durak, M. (2025). Vergi denetiminde 3.0 – yapay zekâ’nın gücü ve geleceği: Vergi inceleme elemanlarının görüşü ve bir anket çalışması. *Journal of Research in Business*, 10(1), 195–223.
- Daşdemir, A. (2025). *KURGAN ve sahte belgeyle mücadele stratejisi nedir?* <https://www.cetinbarut.com/kurgan-sahte-belgeyle-mucadele/> Erişim: 13.11.2025.
- Dilaver, Ş. (2025). *Maliye’nin yeni gözü: KURGAN*. Vergi Algı. <https://vergialgi.com/maliyenin-yeni-gozu-kurgan> Erişim: 19.11.2025.
- Doğan, B. (2025, Kasım 11). *Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme/kullanma suçu nedir? (VUK m.359)*. Baran Doğan Hukuk Blogu. <https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/sahte-belge-veya-muhteviyati-itibariyle-yaniltici-belge-duzenleme-ve-kullanma.html> Erişim: 11.11.2025.

- Kahraman, A. (2025). *Kurgan sahte belgeyi gömer mi?* Vergide Gündem. <https://www.vergidegundem.com/makaleler/45643> Erişim: 15.11.2025.
- Karakoç, Y. (2020). Vergi ceza hukukuna ilişkin tespit ve öneriler. *Prof. Dr. Nami Çağın anısına armağan* (Yay. No. 63/1, 1. baskı). Atılım Üniversitesi Yayınları.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2015). *Denetim ilkeleri* (Cilt 1, 6. baskı). Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- OECD. (2025). *Tax administration digitalisation and digital transformation initiatives*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/c076d776-en>
- OECD. (2020). *Tax administration 3.0: The digital transformation of tax administration*. OECD Publishing.
- OECD. (2017). Fighting tax crime: The ten global principles. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/63530cd2-en>
- Ömercioğlu, A. (2024). Vergi denetimlerinde yapay zekâ kullanımı ve otonom vergi denetimi perspektifi. *ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(2), 1439–1465.
- Öner, M. Y. (2025). *KURGAN yazıları ve yeni bir denetim yaklaşımı*. KPMG Vergi Blogu. <https://kpmgvergi.com/blog/kurgan-yazilari-ve-yeni-bir-denetim-yaklasimi/1363> Erişim: 14.11.2025.
- Softa, M. (2025). *Vergi incelemelerinde yeni yaklaşımlar: Yapay zekâ denetimleri ve Kurgan uygulamaları*. (23), 10-17. <https://vergiport.com/yayinlar/dergi/centrumtime-23.pdf> Erişim: 13.11.2025.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2025). *Vergi hukuku: Genel hükümler*. Ekin Basım Yayın.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2025). 1 Ekim 2025 Sahte Belgeyle Mücadele Stratejisi - Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) Mükellef ve Meslek Mensupları Rehberi. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2025/10/1-Ekim-2025-Sahte-Belgeyle-Mucadele-Stratejisi-Kurulus-Gozetimli-Anali._-57a16748029990fa.pdf Erişim: 03.11.2025.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi. (2022). Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile mücadele çalışma grubu. Ankara <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/01/2Sahte-ve-Muhteviyati-Itibariyla-Yaniltici-Belgeyle-Mucadele-2022-1-2.pdf> Erişim: 03.11.2025.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2020, Ekim 7). *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 520)*. Resmî Gazete (Sayı: 31267). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/10/20201007-4.htm>
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2002, Haziran 18). *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 306)*. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/06/20020618.htm#2>

- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı (2025, Eylül 7). Orta Vadeli Program 2026-2028. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2025/09/Orta-Vadeli-Program-2026-2028.pdf>
- Tekin, F., & Çelikkaya, A. (2018). *Vergi denetimi*. Seçkin Yayıncılık.
- Turan, D. (2020). Yapay zekâ ve vergi uygulamalarına etkisi. *Anadolu Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 55–70.
- Uygun, E. (2024). Vergi suçlarıyla mücadelede on küresel ilke: Türk hukuk sistemi açısından bir değerlendirme. *International Journal of Social Inquiry*, 17(3), 637–664. <https://doi.org/10.37093/ijsi.1511752>
- Uyumsoft. (2025). *KURGAN (Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi) nedir?* <https://www.uyumsoft.com/blog/kurgan-nedir> Erişim: 23.11.2025.
- Ventera. (2025). *Vergi dünyasında yeni gerçeklik: Kurgan*. <https://www.venterapartners.com/vergi-dunyasinda-yeni-gerceklik-kurgan/> Erişim: 18.11.2025.
- Yüce, M., & Yücelen, İ. H. (2021). *Vergi denetim hukuku*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Yüce, M. (2021). Vergi kaçakçılığı suçu ve yargılama usulü (2. baskı). Ekin Yayınevi.
- 04.01.1961 tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 10.01.1961 – 10703).

Dijitalleşmenin Vergi İdaresi Üzerindeki Etkileri Üzerine Bir İnceleme

Sebiha Yıldız¹

Özet

Küresel ekonominin hızla dijitalleşmesi, evde ve işte çalışma biçimlerini kökten değiştirmektedir. Teknolojik gelişmeler, dünya genelinde iş modellerini, değer zincirlerini, yaşam tarzlarını ve günlük iş rutinlerini yeniden şekillendirmiştir. Teknolojik gelişmeleri yakından takip edebilmek için, vergi sistemlerinin dijitalleşmesi artık gönüllülüğten çok zorunluluk haline gelmiştir. Bu anlamda vergi idarelerinde yaşanan dijital modernizasyon bir yandan riskleri minimum seviyeye indirirken bir yandan da vergi idaresine birtakım kolaylıklar sağlamaktadır. Dijital teknolojilerin vergisel işlemlere entegrasyonu vergi idarelerinin işlem süreçlerini kısaltarak vergi idarelerinin maliyetlerini azaltmaktadır. Vergi idaresinde yaşanan dijital dönüşüm, bürokratik engelleri azaltarak vergi kayıp ve kaçagını minimum seviyeye indirmektedir. Dijital teknolojiler, vergi idaresinin işlemlerinde kolay takip, verimlilik ve kolay analiz gibi birçok konuda destek veren uygulamalar arasındadır. Bu uygulamaların vergileme alanında kullanılmaya başlanması vergi idaresini birçok konuda etkilediği saptanmıştır. Dijital teknolojiler vergi idaresi çalışanlarının çalışma koşullarını iyileştirerek daha verimli işlere yönelmelerine imkân tanımaktadır. Dijital teknolojiler aracılığı ile farklı kaynaklardan elde edilen büyük veri analizleri sayesinde vergi kaçırma riskli kişiler kolayca tespit edilmektedir. Bu çalışmada öncelikle vergi idaresinde yaşanan dijitalleşmeden bahsedilerek vergi idaresinin kullandığı dijital vergileme araçlarına değinilmiştir. Daha sonra çalışmada, dijitalleşmenin vergi idaresi üzerinde ortaya çıkardığı etkiler çeşitli açılardan incelenmiştir. Çalışmadan çıkarılan sonuca göre dijital teknolojilerin vergi idaresi işlemlerinde kullanılması vergi idaresinin işlerini kolaylaştırarak etkinliğini artırmıştır.

1 Dr. Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Maliye Bölümü/Bağımsız Araştırmacı,
email:Dr.sebihayildiz@hotmail.com , : ORC-ID: 0009-0001-5740-8264

1.GİRİŞ

Yeni dijital dünya; şirketleri, firmaları ve endüstrileri etkilemekte yeni bir dünya düzenini ortaya çıkarmaktadır. Kuruluşlar yeni dijital gerçekliğe eşlik edebilmek için köklü değişim politikalarına yönelmişlerdir. Dijitalleşmenin etkileriyle başa çıkabilmenin en iyi yolu dijitalleşme olgusunu iyi anlamak ve sürece adapte olabilmektir. Küresel ekonomiler, sınır ötesi veri akışları, çevik tedarik zincirleri ve kitlesel dijitalleşme gibi mekanizmalar tarafından daima değişime ve dönüşüme zorlanmaktadır. Diğer tüm sektörler gibi, vergi otoriteleri de dijital çağa zorlanan sektörler arasındadır. Vergileme alanında kullanılan dijital teknolojiler, vergilemenin tüm taraflarını etkilemiştir. Dünya genelinde vergi idarelerinin vergi beyannamelerinden ödeme süreçlerine, mükellefle iletişimden personel eğitimine kadar tüm vergileme süreçlerinde dijital vergileme teknolojilerinden yararlanıldığı görülmektedir. Vergilendirme alanında dijital teknolojilerden yararlanmak hem vergi idaresi hem de vergi mükelleflerini ilgilendiren bir konudur. Vergi sistemleri karmaşık hale geldiğinden, vergi idareleri süreçleri kolaylaştırmak ve doğruluğu artırmak için giderek daha fazla dijital teknolojiden faydalanmaktadır. Bundan dolayı yeni dijital teknolojilerden yararlanmak vergi idaresi için bir tercihten çok zorunluluk haline gelmiştir. Vergi idareleri vergisel iş ve işlemleri daha rahat optimize edebilmek için dijital araçlardan yararlanmışlardır. Kamu otoriteleri, vergi toplama etkinliğini artırmak ve vergi yasalarından doğan boşlukları kapatabilmek için dijital vergileme teknolojilerini kullanmaktadır. Vergi idaresi, dijital vergileme araçlarını kullanarak vergileme sürecini daha konforlu hale getirmektedir. Vergileme alanında kullanılan dijital teknolojiler vergi idaresinin işlem maliyetini düşürerek vergi politikalarının daha iyi yönetilmesine olanak tanımaktadır. Dijital vergileme araçları çağın teknolojisine uygun olarak gelişme gösteren ve vergileme sürecinin verimli geçmesine ve etkin yönetilmesine yardımcı olmaktadır. Vergi idaresinde kullanılan birçok dijital vergileme aracı bulunmaktadır. Bu araçlar, vergi idaresinin hizmet kalitesini artırarak vergi idaresi çalışanlarının işlerini kolaylaştırmaktadır. Dijital vergileme araçlarının sisteme dâhil edilmesi, kamu gelirleri, personel niteliği, vergi denetimi, işlem maliyetleri ve karbon ayak izi gibi birçok alanı etkilemiştir. Bu etkiler ve boyutu teknolojinin gelişimine paralel olarak her geçen gün daha da derinleşmektedir.

2.VERGİ İDARESİNDE DİJİTALLEŞME

Dünya ülkeleri her geçen gün artan mali ihtiyaçlarını karşılayabilmek için vergi gelirlerine önem vermişlerdir. Bu anlamda hükümetler vergi gelirlerini toplama görevini üstlenen vergi dairelerinin modernizasyonunun zorunlu

olduğuna dikkat çekmişlerdir (Mukuwa Phiri, 2020:98). Küresel ekonomide yaşanan dijitalleşme süreci evde ve çalışma hayatında köklü değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Bilgi ve iletişim teknolojileri, global iş modellerini, değer zincirlerini, toplumsal yaşamı ve insanların günlük rutinlerini yeniden şekillendirmiştir. Bu değişim ve dönüşüm sürecinden vergi sistemleri de zorunlu olarak etkilenmiştir. Vergi idarelerinde yaşanan modernizasyon, riskleri minimum seviyeye indirirken yeni veri merkezli dünya faaliyetlerinden faydalanmak amacıyla dijital stratejilere doğru evrilmeye başlamıştır. Teknoloji ve dijitalleşmenin vergi idarelerine kullanılması vergi idarelerin tüm işlemlerine ve karar alma süreçlerine yansıtılmıştır (McSavage, 2024).

21. yüzyıl tüm insanlığın bilgi toplumuna geçtiği bir dönemi ifade etmektedir. Bilgi toplumuna geçilmesinin ardından ortaya çıkan yeni argümanlardan biri elektronik devlet (e- devlet) kavramıdır (Demirbaş vd. 2012:61). Kamu otoritesinin ülkenin mali refahını sağlayabilmesi için aktif olarak gelişen teknoloji ve dijital görünüme ayak uydurması gerekmektedir. Devletin mali ihtiyaçlarının finansman kaynakları arasında vergilerin yeri ve önemi büyüktür. Kamu otoritesi vergi toplamada etkinlik ve verimliliği sağlayabilmek için dijital vergileme teknolojilerinden sıklıkla yararlanmaktadır. Vergisel işlemlerde dijital teknolojilerin kullanılması, vergi idarelerinin hizmet sunumunu kolaylaştırarak, operasyonel verimliliği ve hata riskini azaltmayı amaçlamaktadır. Dijital yenilikçi teknolojiler vergi otoritelerine uzun ve zahmetli iş süreçlerini sorunsuz bir şekilde otomatik olarak yapma fırsatı sunmaktadır (Hesami vd., 2024:2). Vergileme alanında dijital dönüşüm kamu hizmetlerinin iyileştirilmesinde önemli bir yere sahiptir. Vergi idareleri iş ve işlemleri basit hale getirmek ve vergi idarelerine toplumun tüm kesimleri tarafından kolayca erişimin sağlanabilmesi için dijital vergileme teknolojilerinden yararlanmaktadır (Otmanane ve Fatiha, 2023:1463). Vergi idarelerinde dijital teknolojilerin kullanılması mükellef gelirlerinin kolayca tespit edilerek vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında önemli bir rol üstlenmiştir. Dijitalleşme, vergi idarelerine aynı vergilerle daha fazla gelir elde etme imkânı tanımakta ve aynı vergi oranları ile gelirlerin yeniden dağıtımını gerçekleştirmektedir. Dijitalleşme, vergisel işlemlerde bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak işlemlerin hızlı bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Vergisel işlemlerin dijital teknolojiler aracılığı ile yürütülmesi işlemlerin şeffaf ve adil bir şekilde yönetimini öngörmektedir (Dikmen ve Çiçek, 2020:155).

Vergi idarelerinde kullanılan dijital araçlar genel olarak; e-beyanname, e-tebligat, hazır beyan sistemi, e-yoklama, e-defter, e-fatura, e-bilet, e-arşiv fatura, e-haciz, e-irsaliye, e-smm, e-mm, dijital vergi dairesi gibi uygulamaları kapsamaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2025). Bu araçların vergi sistemine

dâhil edilmesi işlemleri, kağıt tabanlı sistemden elektronik tabanlı sisteme aktarmıştır. Dijital vergileme araçları, vergi idaresinin yapacağı birçok işlemi kolayca yaparak vergi dairesinin yükünü hafifletmiştir (Bozkurt ve Durgun Kaygısız, 2024:105). Ayrıca bu araçlar vergi idaresi personeline zaman ve maliyet konusunda çeşitli avantajlar sağlayarak yapılması gereken işlemlerin süresini kısaltmıştır. Dijital vergileme araçları vergisel süreçle ilişkin kontrol ve takip noktasında da vergi idaresine yardımcı olmuştur. Özellikle vergi denetimi konusunda; riskli mükelleflerin takibi, mükellef beyanlarının doğruluğu ve veri işleme süreçlerine ilişkin konularda da bu teknolojilerden yararlanılmıştır (Öztürk ve Yeğen, 2024:84). Dijital araçların vergisel işlemlerde kullanılması, vergi uyumsuzluğunu tespit edebilmek ve vergi tabanına ilişkin bilgilerin (örneğin, üçüncü taraf bilgileri) tedarik etmede önemli bir işleve sahiptir. Dijital araçların vergi tahsilatını artırarak devlet gelirlerini maksimum düzeyde toplanmasına olanak sağladığı düşünülmektedir (Nose ve Mengistu, 2023). Vergi idarelerinin dijital vergi sistemine geçmesinin birçok avantajı bulunmaktadır. Bu avantajları şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Vergi idaresinin işlevlerini yerine getirebilmesi için; destek, otomasyon, iş akışı yönetimi ve yetkilendirme yönetimi sağlamaktadır.
- Vergi mükelleflerine bilgi, eğitim ve destek sunarak, entegrasyonu ve yönetimi kolaylaştırmaktadır.
- Uyumluluk performansı sistemi, uyumsuzluğun tespiti ve engellenmesi amacıyla risk temelli prosedürleri uygulayıcı görev üstlenmektedir.
- Yönetim bilgi sistemi aracılığı ile, performans bilgisinin personel ve yönetim tarafından tedarikini ve yayılmasını kolaylaştırmaktadır.
- Vergisel işlemlerde kullanılan baskı, posta bedeli, depolama ve basılı formların dağıtımı gibi birçok maliyeti azaltmaktadır (Allahverdi ve Kuzucu, 2017a:85).

Vergi idarelerinin dijitalleşmesi aşamalarında vergi idareleri dijitalleşmeye doğru yaklaştıkça faaliyetler 5 dereceye ayrılmaktadır.

Tablo 1 : Vergi İdarelerinin Dijitalleşme Süreci ve Faaliyet Aşamaları

1.Derece Dijital Dosyalama	Vergi beyannamelerinin standart elektronik formlar aracılığı ile sunulması yıllık elektronik olarak dosyalanan diğer verilerle mutabakat sağlanması
2.Derece Dijital Muhasebe	Başvuruları desteklemek için muhasebe ve diğer kaynak verilerinin tanımlanmış bir formatta sunulması
3.Derece Dijitalleştirme	Vergi idarelerinin 3. taraf verilerine erişimiyle birlikte ek muhasebe ve kaynak verilerinin sunulması; verilerin vergi türleri, mükellefleri ve yetki alanları arasında gerçek zamanlı eşleştirme
4.Derece Dijital Denetim	Gerçek zamanlı denetim değerlendirmeleri sağlayan 2. derecede verilerin dosyalamalarla mutabakatı
5.Derece Otomatik Değerlendirme	Vergi herhangi bir ibraz gerekmeden vergi idareleri tarafından değerlendirilir ve vergi mükellefine vergi idaresinin hesapladığı vergiye itiraz etmesi için dar bir zaman aralığı tanınır

Kaynak: (Soteri, 2020:3).

Vergi idarelerinin dijitalleşmeye geçişi doğrusal bir sürecin ürünü değildir. Tablo 1’de yer alan bilgilere göre dijitalleşmenin 1. ve 2. aşaması dönüştürücü özelliği bulunmayan süreci kapsamaktadır. Fakat dijitalleşmenin 3. ve 4. aşamaları vergi idarelerinin kapasitesine yönelik birtakım değişiklikleri öngörmektedir. 3.ve 4. aşamalar mükelleflerin kolayca tespit edildiği ve verginin gerçek değerinin hesaplandığı aşamalardır. 5. aşamada vergi idareleri vergisel hesaplamaları çeşitli kurum ve kuruluşlardan bilgi isteyerek kişilerin vergi borçlarını hesaplayabilmektedir.

3. VERGİ İDARESİNDE KULLANILAN DİJİTAL UYGULAMALAR

Vergi idaresinde kullanılan bazı dijital vergi uygulamaları aşağıda yer almaktadır.

- **Elektronik Fatura (E-Fatura)**

E-fatura; (*e-invoicing, or electronic invoicing*), normal kağıt faturaların dijital ortama aktarılarak, dijital formatta düzenlenmesi, gönderilmesi, alınması ve saklanması işlemi olarak tanımlanmaktadır (Akbulak, 2024). Vergi Usul Kanunu (VUK) mükerrer 242’nci maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre; oluşturulması, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından istenmesi ve alınması zorunlu olan faturaların, dijital belge olarak düzenlenmesi, müşteriye dijital ortamda iletilmesi ve dijital ortamda saklanması ve ibraz edilmesine yönelik düzenlemeler ile oluşturulan e-fatura, kağıt faturalar ile aynı hukuki durumu paylaşmaktadır. E- fatura, veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın

belirlediği VUK gereği bir faturada bulunması gerekli bilgilerin içerisinde yer alan, satıcı ve alıcı arasındaki iletiminin merkezi bir platform (Gelir İdaresi Başkanlığı) üzerinden yapıldığı dijital bir belge olarak da ifade edilmektedir (Doğan, 2017:73).

Tablo 1. 2015-2024 Yılları E-Fatura Kullanıcı Sayıları ve Fatura Bilgileri

YIL	E-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen Fatura Sayısı (Adet)
2015	46.800	113.713.039
2016	61.013	163.456.644
2017	72.036	177.485.032
2018	88.837	220.286.825
2019	187.597	241.232.989
2020	332.400	366.655.334
2021	532.910	534.971.392
2022	779.379	731.758.486
2023	1.107.692	852.001.662
2024	1.565.603	1.028.833.506

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı 2015-2024 Faaliyet Raporlarındaki Verilerden Oluşturulmuştur)

Tablo 1’de 2015-2024 yılları arasında e-fatura kullanan mükellef sayısı ve düzenlenen fatura adeti yer almaktadır. 2015 yılından 2024 yılına kadar olan veriler incelendiğinde yıllar itibari ile e-fatura kullanıcı sayısının sürekli istikrarlı bir şekilde artış gösterdiği görülmektedir. 2015 yılında 46.800 olan e-fatura kullanıcı sayısı 2024 yılında 1.028.833.506 kişiye ulaşmıştır. Kağıt faturalardan e-faturaya geçiş vergi idaresinin kağıt faturaya olan ihtiyacını azaltmıştır. Bu durum vergi idaresinin maliyetlerini düşürerek kırtasiye masraflarını en aza indirdiğinin göstergesi olarak kabul edilebilir.

- **Elektronik Defter (E-defter)**

213 Sayılı VUK’a göre E-Defter;” *Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür*” şeklinde tanımlanmaktadır. Elektronik defterin şekil hükümlerinden bağımsız olmasının anlamı aslında VUK’ta yer alan kağıt ortamdaki defterlerle alakalı tasdik vb. gibi şekil hükümleri kast edilmektedir (Erdem ve Gülten, 2023:334). E-defter; tutulması zorunlu defterlerden günlük işlemlerin kayıt edildiği yevmiye defteri ile yevmiye defterine kaydedilen işlemlerin

tasnif edilerek ilgili hesaplara dağıttıkları büyük defterlerin dijital ortamda düzenlenmesine, kayıt edilmesine, bilgilerin saklanması ve ibraz edilmesine, açılış-kapanış tasdiklerinin dijital ortamda gerçekleştirilebilmesine ve kayıtlarda değişikliğe izin vermeyerek tasdiklerin elektronik ortamda yapılabilmesine olanak tanıyan bir dijital vergi uygulaması olarak ifade edilmektedir (Öztürk ve Yeğen, 2024:93).

Tablo 2. 2020-2024 Yılları Arası E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı

YIL	E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)
2020	203.410
2021	282.751
2022	292.768
2023	695.352
2024	781.584

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı 2024 Faaliyet Raporlarındaki Verilerden Oluşturulmuştur)

Tablo 2’de 2020-2024 yılları arasında e-defter uygulamasından yararlanan mükellef sayıları yer almaktadır. Tablo 2 ‘de yer alan veriler incelendiğinde e-defter uygulamasından yararlanan mükellef sayılarının her yıl artmış olduğu görülmektedir. 2020 yılında 203.410 adet olan kullanıcı sayısı 2024 yılında 781.584’e yükselmiştir. E-defter uygulaması kullanan mükellef sayılarının her yıl daha da artması vergi idaresinin ile vergi mükelleflerinin kağıt ve kırtasiye masraflarını azalttığı düşünülmektedir.

- **Elektronik Tebligat (E-Tebligat)**

E-Tebligat; 2013 sayılı VUK ve 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’ne göre tebliğ edilmesi gerekli belgelerin, e-tebligat sistemi ile bireylerin elektronik adresine tebliğ edilmesini ifade etmektedir. Mükelleflerin elektronik adresine yapılan tebligat fiziki ortamda yapılan tebligat ile aynı hukuki niteliğe sahiptir (İstanbul Defterdarlığı,2025).

- **Dijital Vergi Dairesi**

Dijital Vergi Dairesi; Gelir İdaresi Başkanlığı’nın sorumluluğunda olan hizmetlerin sunulması veya bireylerin mükellefiyet işlemlerini gerçekleştirebilmesi amacıyla şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanarak işlerini hallettikleri dijital ortama verilen isimdir. Dijital vergi dairesine (www.dijital.gib.gov.tr) adresinden erişim sağlamak

mümkündür (7/10/2023 tarihli ve 32332 sayılı VUK Genel Tebliği (Sıra No: 552)). Gelir İdaresi Başkanlığı 2023 yılında uygulamaya konulan dijital vergi dairesi ile dijital ortamda sunulan hizmetleri tek çatı altında toplayarak kişilerin istedikleri tüm uygulamalara kolay ve hızlı bir şekilde ulaşmayı amaçlamaktadır (Yılmaz Uğur ve Saruç, 2025:40).

- **Elektronik Yoklama (E-Yoklama)**

E-yoklama; vergi mükelleflerinin yükümlülükleri ile alakalı konuları, kayıtları ve maddi olayları araştırmak için yapılan yoklama işlemlerinin dijital ortamda yapılması, yoklama ile ilgili sonuçların dijital ortamda kayıt altına alınması ve bireylere dijital ortamda ulaştırılmasını kapsayan faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (Yıldız ve Duru, 2020:76).

- **Elektronik Serbest Meslek Makbuzu (E-Serbest Meslek Makbuzu)**

SMM, 213 sayılı VUK'nun “Serbest Meslek Makbuzları” başlıklı 3.bölümünde düzenlenmektedir. “Makbuz mecburiyeti” başlıklı bu maddeye göre; “Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.” E-Serbest Meslek Makbuzu 509 Sıra No’lu VUK genel tebliğinde tanımlı yapılmıştır. Bu tanıma göre e-Serbest Meslek Makbuzu; elektronik belge biçiminde düzenlenen serbest meslek makbuzu şeklinde ifade edilmektedir. E-Serbest Meslek Makbuzu kağıt Serbest Meslek Makbuzu ile aynı hukuki niteliği paylaşmaktadır (Saraç, 2020).

4. VERGİ İDARELERİNDE YAŞANAN DİJİTALLEŞMENİN ETKİLERİ

Vergi idarelerinde yaşanan dijital dönüşümün vergi idaresi üzerinde birçok etkisinin olduğunu söylemek mümkündür. Bu etkilerin bazıları aşağıda yer almaktadır.

4.1. Dijitalleşmenin Kamu Gelirleri Üzerine Etkisi

Günümüzde bilgi ve teknolojilerde yaşanan hızlı gelişmeler toplumsal ve iş hayatında hızlı dönüşümleri beraberinde getirmiştir (Varnalı ve Kete, 2024:50). Dijital teknolojiye gelişmeler her alanı etkilediği gibi vergisel iş ve işlemleri de etkilemiştir. Devletin sunmuş olduğu hizmetlerin en büyük finansman kaynaklarından birini vergiler oluşturmaktadır. Dijital teknolojiye yaşanan yenilikler hiç şüphesiz vergileme sürecine de yansıtılmaktadır. Bu anlamada vergi idarelerindeki birçok işlem dijital vergi uygulamaları aracılığı ile kolaylıkla gerçekleştirilmektedir (Bostan ve Kızılkaya, 2023:62).

Dijital vergileme teknolojileri, vergi idareleri reformunun en önemli parçası haline gelmiştir. Dijital vergi uygulamaları vergi idarelerinin yönetim sürecini kolaylaştırarak vergi idaresinin masraflarını azaltmaktadır (Ndalu ve Charly, 2022:13). Vergi idaresi tarafından dijital vergi uygulamaları mükellefe sunulan hizmetin kalite ve konforunu artırarak hizmet kalitesini iyileştirmektedir (Sabitova ve Khafizova, 2015:169). Bu uygulamaların kamu otoritesine vergi geliri düzeni, mükellef takibi ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele gibi konularda önemli katkılar sağladığı düşünülmektedir. Dijital vergi uygulamaları, mükelleflerin vergiye uyumunu artırarak vergi gayretinin yükselmesine önemli katkı sağlamaktadır. Tüm bunlar vergi gelirlerinde artışa ve bütçe açığının da azalmasına yardımcı olmaktadır (İlgar, 2019:222). Bunların yanında bankacılık sisteminde yaşanan teknolojik devrim ile vergi dairesi arasında yaşanan koordineli çalışmalar kayıt dışı ekonomiyle mücadelede önemli rol oynamaktadır. Bankalar üzerinden gerçekleştirilen fon transferlerinin ve veri akışlarının vergi idaresine bildirilmesi vergi kaçakçılığının kolaylıkla tespit edilmesini sağlamıştır. Yapılan çalışmalara göre dijitalleşmenin vergilendirme süreçlerinde kullanılması vergi tahsilat sürecini kısaltarak vergilerin hazineye hızlı bir şekilde aktarılmasını kolaylaştırmıştır (Marufoğlu, 2022:64).

Vergi idareleri genel olarak mükelleflerin vergi sorumluluklarını kolay olarak yerine getirebilmeleri için sıklıkla dijital vergi uygulamalarını kullanmaktadır. Vergi idaresinde dijital vergi uygulamalarının kullanımı vergi idaresinin vergi beyannamesi raporlamasını daha basit, daha hızlı ve daha güvenli hale getirmiştir. Vergilemede kullanılan dijital araçlar, devleti yıpratıcı ve vergi kaybına sebep olan vergi kaçakçılığı sorununu çözmede etkili olabilmektedir. Yapılan çalışmalara göre vergi idaresinin etkin olarak yararlandığı dijital vergi uygulamaları vergi kayıp ve kaçığını azaltarak kamu gelirlerinde artışa sebep olmuştur (Saptono vd., 2023:3). Özellikle yapay zekâ teknolojisi ile mükellefe ait bilgi ve belgelerin kolayca temin edilmesi vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında etkili olduğu belirtilmektedir (Yeğen, 2023:152). Yapay zekâ teknolojisi sistematik bir şekilde mükellef beyanlarının doğru olup olmadığını tespit ederek vergi kaçakçılığını ve vergi erozyonunu azaltmakta bu da vergi tabanını dolaylı olarak genişletmektedir. Mükelleflerin yapay zekâ teknolojisini vergilendirmenin tüm alanlarında kullanıldığını bilmesi özellikle vergiye gönüllü uyumun artırılmasında etkili olmuştur. Vergiye gönüllü uyumda yaşanan artış da devleti minimum düzeyde gelir kaybına uğratacaktır (Mercan ve Gümüş, 2023:64).

Otekinrin vd. (2021) “E-Tax System Effectiveness In Reducing Tax Evasion In Nigeria” adlı çalışmada vergilemede dijital vergi uygulamaları kullanımı ile fiili vergi gelirleri arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışmaya

göre; dijital vergileme uygulamalarının sisteme entegre edilmesi vergi kayıp ve kaçakını azaltarak vergi gelirlerini artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Allahverdi, vd., (2017b) “The Effect of E-taxation System on Tax Revenues and Costs: Turkey Case” adlı çalışmada devletin en önemli gelir kaynaklarından biri olan vergilerin dijital teknolojilerden etkilenmesi üzerine bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada Türkiye’de dijital vergileme araçlarının kullanımının vergi gelirlerinin GSYİH’ye etkisi, vergi gelirlerinin bütçe gelirlerine etkisi ve vergi toplama maliyetine etkisi gibi çeşitli açılardan değerlendirilmesi yapılmıştır. Çalışmaya göre; Türkiye’de dijital vergi sistemine geçilmesinin ardından vergi gelirlerinin GSYİH’ye oranı %43,84 artış göstermiştir. Yine çalışmaya göre vergi gelirlerinin bütçedeki payı dijital sisteme geçildikten sonra %7,48 artmıştır. Çalışmanın genel olarak bulgularına göre, dijital vergileme sistemine geçiş vergi gelirlerinde artış sağlayarak kamu gelirlerinde olumlu bir etki meydana getirmiştir.

4.2. Dijitalleşmenin Çeşitli Maliyetler Üzerine Etkisi

Türkiye’de vergi idaresi, iş yükünü, vergi maliyetini ve bürokrasiyi minimize edebilmek için dijital vergileme teknolojilerinden yararlanmaya başlamıştır. Dijital vergileme teknolojilerinin işlemlere entegrasyonu vergileme sürecinin daha hızlı ve etkili bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Geleneksel vergilemede arşiv kayıtları belirli düzen ve sisteme göre fiziki olarak muhafaza edilirken, dijital teknolojilerin vergi alanında kullanılmaya başlanmasıyla bu durum ortadan kalkmıştır. Dijital teknolojik araçlar hem arşivleme maliyetini hem de arşivleme için lazım olan iş gücüne olan ihtiyacı azaltmıştır (Tekin Muratoğlu, 2025). Ayrıca dijital vergileme araçları vergi idaresinin beşeri sermaye ihtiyacını ve kırtasiye masraflarını azaltarak idarenin cari harcamalarını düşürmüştür (Yeğen, 2023:152). Dijital teknolojiler vergi kurallarının kesinliğini artırarak vergi idaresinin asgari maliyetlerle işlemlerini yürütmesine imkân tanımaktadır (Алексахина vd., 2024:7083). Özellikle vergilendirmede yapay zekâ teknolojilerinden yararlanılması vergisel işlemlerin maliyetini azaltarak, işlemleri hızlı ve kolay gerçekleştirmesine yardımcı olmaktadır (Ömercioğlu, 2024:1459).

Dijital vergi teknolojilerinin idarenin tüm işlemlerinde kullanılmaya başlanması idarenin ve mükelleflerin işlem maliyetlerini azaltarak kağıttan tasarruf yapmalarına imkân tanımaktadır (Yıldız, 2024:89). Bu anlamda vergi idarelerinde kullanılan dijital teknolojilerin en büyük faydalarından biri iş ve işlemler için lazım olan kağıt ve kırtasiye masrafını azaltması olarak değerlendirilmektedir. Bürokratik yapıların en önemli özelliklerden biri kağıda bağlı Weberyen süreçlere dayalı bir sistem olmasıdır. Weber; idarenin

gerçekleştirdiği iş ve işlemlerde, alınan kararlarda, uygulanan kurallarda ve sözlü görüşmelerin yapılması zorunlu olan durumlarda bile süreçlerin yazılı olarak kayıt altına alınması gerekliliğine dikkat çekmektedir. Daha sonra kağıt tabanlı süreçlerin bürokratik yapılar için birtakım sorunlar ortaya çıkardığı görülmüştür (Demirhan ve Türkoğlu, 2014:250).

4.3. Dijitalleşmenin Personel Niteliği ve Sayısı Üzerine Etkisi

Kamu otoritesinin devlet hizmetlerini gerçekleştirebilmek amacıyla yapmış olduğu harcamalar dijital teknolojinin sisteme dahil edilmesiyle büyük oranda düşmeye başlamaktadır. Kamu otoritesi birtakım tasarruf sağlama amacına yönelik dijital vergileme teknolojilerinden yararlanmaktadır. Burada bahsedilen tasarruftan kast edilen amaç; multi birçok konuyu ilgilendirmektedir. Örneğin; dijitalleşme ile birçok vergisel işlemin gerçekleştirilmesi personel sayısını azaltmakta bu da çarpan etkisi ile personele ödenen maaş, sosyal güvenlik giderleri, sosyal yardımlar ve maaş üzerinden ödenen vergilerden, personelin çalıştığı büro veya bina dolayısıyla oluşan giderlerden, tüm büro malzemelerinden, istihdam edilen bu kadar personelin sicil ve özlük dosyalarıyla ilgilenen personel sayısına kadar birçok harcama kalemini azaltmaktadır (Uğur ve Çütçü, 2009:6). Dijital vergi teknolojileri vergi idaresi personelinin idari yüklerini hafifleterek, personelin daha verimli işlere zaman ayırmasına olanak tanımaktadır. Ayrıca dijital teknolojiler, yetkililerin prosedürleri basitleştirmesine ve hızlı bir işlem sürecinin gerçekleştirilmesine yardım etmektedir (Estevano, 2021). Dijitalleşme ile birçok işlemin elektronik ortamda halledilebiliyor olması vergi dairesi çalışanlarına uzaktan çalışabilme olanağı tanımaktadır. Bu durumun vergi dairesi çalışanlarının performansını iyileştirerek işgücü verimliliğini artıracığına inanılmaktadır (Yıldız, 2024:99). Dijitalleşmenin vergisel işlemlere entegrasyonunun daha az personel ihtiyacı ve daha az personel maliyeti ortaya çıkaracağı düşünülmektedir (Eker ve Ülker, 2024:331). İş modellerinin git gide dijitalleşmesi; vergi mükelleflerinin dijital vergileme teknolojilerine olan bağlılığının artması, vergi dairesi çalışanlarının sürekli kendilerini geliştirmesi ve yenilemesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (African Tax Administration Forum, 2024).

4.4. Dijitalleşmenin Karbon Ayak İzi Üzerine Etkisi

Dijitalleşme ile ortaya çıkan e-fatura, e-defter gibi dijital vergi uygulamalarının vergi sistemine entegrasyonu vergisel işlemlerde kağıt ve kırtasiye masrafını azaltmış, noter tasdik, arşivleme-depo, işgücü, zaman, yazıcı toner/kartuş maliyeti vb. gibi konularda büyük ölçüde vergi idaresine tasarruf yapma imkânı sunmuştur. Bu avantajların kağıda olan

ihtiyacı azaltmasından dolayı birçok ağacın korunmasına ve sürdürülebilir çevrenin tesisine olumlu etki meydana getirmesi beklenmektedir (Tektüfekçi Şenççek, 2013:101). Vergi idarelerinde karbon ayak izine sebep olan faktörler genellikle fatura ve defter uygulamalarında kullanılan kağıdın çevreye verdiği zarardan kaynaklanmaktadır (PWC, 2025). Örneğin; Vergi idarelerinde kullanılan kağıt faturalar yerine e-fatura uygulamasına geçilmesi ve bunların e-arşiv kullanılarak dijital sistem üzerinden saklanması karbon ayak izinin azalmasında önemli etki meydana getireceği düşünülmektedir. Kağıt faturaların ortadan kaldırılmasının genel karbon ayak izini azaltmasının nedeni, kağıt faturaların e-faturalardan üç kat daha fazla karbon üretmesinden kaynaklanmaktadır. Avrupa Birliği (AB) verilerine göre sadece Avrupa’da her yıl yaklaşık 12 milyon ağacın yok edilerek 30 milyar fatura için harcandığı tahmin edilmektedir. Vergi dairesinde birçok işlemde kullanılan kağıt, plastik mürekkep kartuşları ve diğer sarf malzemeler çevresel bozulmalara yol açabilir. Çevresel bozulmalar genellikle yazıcı mürekkebinde yararlanılan zararlı kimyasallarla ortaya çıkmaktadır. Bu kimyasallar, parçalanmayan plastikler, petrol yağı ve toner kartuşları olabilir ve çevreye zarar verebilir. Bu anlamda vergi idarelerinin dijital uygulamalar vasıtasıyla birçok işlemi dijital olarak yürütmesi karbon ayak izini azaltarak yeşil çevrenin korunmasında etkili olmuştur (Purkayastha ve Koychusakun ,2025).

E- faturalar, kağıt faturalara kıyasla %87 daha az sera gazı üretmektedir (Bellhorn, 2023). E-faturanın yararlarından biri de faturaları fiziksel olarak işleme zahmetini ortadan kaldırmasıdır. Geleneksel faturalama, önemli miktarda enerji tüketen kağıt faturaların basılmasını, postalanmasını ve işlenmesini gerektirmektedir. Özellikle, faturaların fiziksel olarak teslim edilmesi, ulaşım araçlarından kaynaklanan emisyonlara yol açmaktadır. Bu durum çevre için pek de iyi bir durum değildir. E-fatura ile uzun mesafede nakliye ihtiyacı ortadan kalkmış faturalar coğrafi sınırlar arasında kolaylıkla teslim edilmeye başlanmıştır. Faturaların dijitalleştirilerek dijital ortam üzerinden temin edilmesi, taşıma ihtiyaçlarını azaltarak taşımayla ilgili emisyonları da azaltmaya yardımcı olmuştur (Medius, 2023).

Günlük yaşamımızda giderek etkisini artıran dijitalleşme süreci, dijitalleşmenin çevresel etkisiyle ilgili birtakım endişeleri de beraberinde getirmiştir. Dijital teknolojiler, yaşama, çalışma ve iletişim kurma biçimimizde köklü değişikliklere neden olmuştur. Dijitalleşme, iklim değişikliğine ve küresel ısınmaya neden olan sera gazı emisyonlarında ciddi artışlara yol açmaktadır. Birleşmiş Milletler (BM)’ye göre teknoloji endüstrisi şu anda küresel emisyonların %2-3’ünü oluşturmaktadır. Bu oranın dijitalleşmenin yayınlaması ile birlikte hızlı bir şekilde artması beklenmektedir. Dijitalleşmenin kurumsal teknoloji alanlarıda kullanılması

ile kurumsal teknolojinin tek başına 350 ile 400 megaton karbondioksit ortaya çıkaracağı öngörülmektedir (Ghoshal, 2024). Örneğin, bireylere gelen elektronik postalar (e-posta) bir yılda 136 kiloğram karbon emisyonu üretebilme potansiyeline sahiptir (Morrison, 2025). Dijital teknolojilerin yoğun bir şekilde kişi ve kuruluşlar tarafından kullanılması enerji tüketimini dolayısıyla da karbon emisyon miktarını etkilemektedir. Dijitalleşme başlı başına yoğun bir süreci kapsamaktadır. Veri merkezleri ve kullanılan dijital cihazların enerji tüketimine olan ihtiyacı artırması karbon ayak izinin giderek derinleşmesine neden olmaktadır. (Karanfil vd., 2024:211-212). Dijital teknolojilerin anlık iletişimden dosyaların depolanmasına kadar birçok işlemde kullanılması yoğun bir şekilde elektrik ve internet kullanımı gerektirmektedir. Bu da karbon emisyon miktarını artırmaktadır (Nilsson ve Wittlock, 2025).

4.5. Dijitalleşmenin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi

Vergi denetiminin amacı; kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukların yok edilerek idarenin etkin ve yasalara uygun bir şekilde işleyişinin sağlanmasıdır. Vergi denetim sürecinde kullanılan dijital vergileme araçları, optimal kaynak ve zaman kullanımını sağlayarak vergi denetimini kolaylaştırma amacına hizmet etmektedir. Ülkemizde kullanılan dijital vergi uygulamaları vergi denetimlerinde etkinliği artırarak sürecin daha hızlı ve kolay ilerlemesine yardımcı olmaktadır. Dijital vergi uygulamaları aracılığı ile kayıtlara dayalı tespitler daha hızlı ve öngörülebilir yapılabilmektedir (İlgar, 2019:220). Dijital vergi uygulamaları, vergi denetim mekanizmasını geliştirerek kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınmasında önemli rol oynamaktadır. Vergisel işlemlerde e-fatura, e-defter gibi dijital vergi uygulamalarının kullanılması işlemlerin doğru ve güvenli olarak kayıt altına alınmasını sağlayarak devlet bütçesini daha şeffaf hale getirmektedir. Dijital araçlar kişilerin vergisel yükümlülükleri, beyanname verme ve ödeme zamanları hakkında vergi idaresine kolay erişim imkânı tanımaktadır (Bozkurt ve Durgun Kaygısız, 2024:34). Gelir Gelir İdaresi Başkanlığı e-yoklama ve e-tebligat gibi dijital uygulamalar ile yoklama ve denetim faaliyetlerini mobil cihazlar üzerinden dijital ortamda yapabilmektedir (Danış, 2023:10). Dijital vergi teknolojileri, hükümetin vergi mükelleflerinin gerçek gelirlerini doğrulamada etkili bir araçtır. Dijital araçlar, hükümetin vergi uygulama teknolojisini iyileştirmeye yardımcı olmaktadır. Özellikle dijitalleşme, devletin vergi mükelleflerinin kazançları, sermaye gelirleri, tüketim harcamaları, hediyeler ve miraslar gibi farklı ekonomik sonuçları hakkında daha fazla bilgi temin etmesine olanak tanımaktadır. Çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgiler vergi kaçırın vergi mükelleflerini, daha kolay tespit etmek için kullanılmaktadır (Jacobs,

2017:27-28). Özellikle büyük veri teknolojisinin yükselişi mükellefe ait bilgilerin kolayca çapraz kontrolüne imkân tanıyan bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Genel olarak mobil ödeme kanalları, dijital kasalar, çevrimiçi pazar yerlerinden ve dijital kaynaklardan elde edilen küresel veri hacminin önümüzdeki yıllarda üç katına çıkması beklenmektedir (Estevano, 2021). Dijitalleşme ile vergi denetim elemanları bulundukları yerden konumdan bağımsız olarak mükellefe ait verilere kolaylıkla ulaşabilmektedir. Bu durum vergi denetim elemanlarına zamandan tasarruf ederek iş ve işlemleri daha hızlı ve kolay bir şekilde yapma olanağı tanımaktadır. Genel manada değerlendirilecek olunursa; dijital teknolojilerin denetim sürecinde kullanılması ve otomasyon süreçlerindeki artış denetimden sorumlu yetkililerin daha stratejik ve komplike konularla ilgilenmesine imkân verecektir. Bu durumun da sorumluların denetim gerektiren kritik ve önemli konulara odaklanmasına yardımcı olacağı beklenmektedir (Köse ve Polat, 2021:30).

Vergilendirme sürecinde mükelleflere iyi hizmet sunabilmek, maliyetleri minimum seviyeye indirmek ve vergi uyumunda verimliliği artırmak için otomasyon ve yapay zekâya dayalı teknolojiler önemli rol oynamaktadır (Ihnatişinová, 2021:2). Dijital teknolojilerden özellikle yapay zekânın vergi denetim aşamasında kullanılması işlemlerde maliyet tasarrufu ve operasyonel verimlilikte etkili olmuştur. Yapay zekâ teknolojisi sayesinde büyük hacimli verilerin kısa zamanda analiz edilerek dolandırıcılığın erken zamanda tespiti kolaylaşmıştır (Varol, 2023:175). Yapay zekâ teknolojisinden yararlanılarak potansiyel olarak riskli kişiler tespit edilerek denetime tabi tutulabilmektedir. Ayrıca yapay zekâ ile geleceğe ait vergi hasılatları tahmin edilerek muhtemel risklere karşı yetkililerin önlem alması da sağlanabilmektedir (Turan, 2020:61).

5.SONUÇ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler tüm ülkeleri farklı oranlarda etkilemiştir. İnternet teknolojisinin yaşamın her alanına dahil olması coğrafi sınırları ortadan kaldırarak dünya ülkelerini birbirine yakınlaştırmıştır. Bilişim teknolojilerinin sürekli kendini yenilemesi bu teknolojilerden faydalanmayı zorunlu hale getirmiştir. Teknolojik gelişmelerin sonucunda ortaya çıkan dijitalleşme hem kamu hem de özel sektörün çok sıklıkla yararlandığı bir arayüz haline gelmiştir. Hızlı dijital dönüşüm ve küresel ekonomik değişimlerle dolu bir çağda, vergilemenin manzarası köklü değişikliklerden geçmektedir. Dijital teknolojilerin vergilendirme sisteminde kullanılmaya başlanması vergilemenin her iki paydaşını (vergi mükellefi ve vergi idaresi) değişik açılardan etkilemiştir.

Dijital teknoloji araçlarının vergi dairesinde kullanılmaya başlanması genel olarak vergi işlem süreçlerini kısaltarak işlemleri hızlandırmıştır. Dijital teknolojilerden vergilemenin değişik alanlarında yararlanılması kişilerin mal varlığı ve kazançlarının kolaylıkla tespit edilmesine imkân tanımıştır. Değişik açılardan dijital vergi araçlarının tercih edilmesi kamu gelirlerinin artırarak vergi kayıp ve kaçagını azaltmıştır. Dijital teknolojiler sayesinde kişilerin vergi beyanlarının doğru olup olmadığı kolayca tespit edilmiştir. Dijitalleşme, vergi idaresinde bürokrasi ve kırtasiyeciliğin azaltılmasında da etkili olmuştur. Vergi idaresi vergisel işlemlerde etkinliği ve verimliliği dijital vergileme araçlarını kullanarak artırmıştır. Dijitalleşme, vergi idaresi personelinin vergi idarelerinde yürüttüğü işlemleri kısa zamanda halletmelerine ve zamandan tasarruf etmelerine yardımcı olmuştur. Dijital vergileme araçları vergi dairesinin arşivleme ve kırtasiye giderlerini de azaltmıştır. Özellikle birçok işlemde kağıt belge yerine dijital belgelerin kullanımı vergi idaresinin kağıda olan ihtiyacını minimum seviyeye indirmiştir. Yine kağıt belgelerin vergi idaresinde saklanması ve muhafaza edilmesi için ayrılan fiziki alana ihtiyaç kalmamıştır. Dijitalleşme, vergi idaresinin en düşük asgari maliyetlerle vergisel işlemleri yürütmesine olanak tanımıştır. Dijital vergileme araçları sayesinde birçok işlem otomatik olarak dijital sistem üzerinden gerçekleştirilmektedir. İşlemlerin otonom olarak gerçekleştirilmesi vergi idaresi çalışanlarının iş yükünü azaltmakta ve vergi idaresi personeline bağımlılığı ortadan kaldırmaktadır. Dijitalleşme, vergi idaresi personeli sayısını azaltmakta ve bu da çarpan etkisi ile kamusal giderler için ayrılan bütçeyi düşürmektedir. Dijital teknolojiler vergi idaresi çalışanlarının idari yüklerini azaltarak onları daha verimli işlere yönlendirmiştir. Dijital teknolojik araçların vergi idaresi işlemlerinde kullanılması vergi idarelerinin çevreye verdiği zararı azaltmış ve özellikle karbon ayak izinin düşürülmesinde etkili olmuştur. Vergi idaresinin birçok işleminde kullanılan kağıt belgelerin dijital belgelerle ikame edilmesi yeşil çevrenin korunmasına yardımcı olmuştur. Çalışmada yer alan tablo 1 ve 2'de ki veriler incelendiğinde kullanılan e-fatura ve e-defter sayılarının her yıl düzenli olarak artış gösterdiği belirlenmiştir. Bu sayılar vergi dairesinin kırtasiye masraflarını azaltarak kamunun dijitalleşmeye doğru evrildiğini göstermektedir.

Kaynakça

- 7/10/2023 tarihli ve 32332 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 552)
- African Tax Administration Forum, (2024).The Future of Tax:Embracing the Digital Evolution. <https://ataftax.org/news/the-future-of-tax-embracing-the-digital-evolution/>. (7.07.2025).
- Akbulak, Y.(2024). Elektronik Fatura: Genel Bir Bakış. <https://legal.com.tr/blog/vergi-hukuku/elektronik-fatura-genel-bir-bakis/> (07.07.2025.)
- Allahverdi, M., ve Kuzucu, S. C. (2017a). Azerbaycan Vergi Sistemi’nin E-Dönüşüm Süreci ve Vergi Gelirlerine Etkisi. *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi*, 4(7), 83-95.
- Allahverdi, M.,Ortakarpuz,M., ve Alagöz, A. (2017b). Effect of E-taxation System on Tax Revenues and Costs: Turkey Case. International Conference on Accounting Studies (ICAS) 2017 18-20 September 2017, Putrajaya, Malaysia.
- Bellhorn, B.(2023). Driving Sustainability Through E-Invoicing And AP Automation. <https://www.tungstenautomation.com/learn/blog/driving-sustainability-through-einvoicing-and-ap-automation.>(02.03.2025).
- Bostan, M. K., ve Kızılkaya, A. (2023). Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisine İlişkin Gelir Vergisi Mükelleflerinin Algısının Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (78), 47-65.
- Bozkurt, R. ve Durgun Kaygusuz. (2024). Reflection Of Digital Transformation On Tax Administration.Kandemir, H., Özdaşlı,K. ve Kala, E.(Ed.). International Conference on Social Science Research. (ss104-113).
- Danış, O.(2023).Dijital Dönüşüm Kapsamında e-mali Uygulamalar: e-fatura Örneği.F.Çelebi(Ed.). Dijital Dönüşüm ve Dijitalleşme.(ss.7-22). Duvar Yayınevi.
- Demirbaş, T., Gerçek, A., Giray, F., Yüce,M. ve Oğuzlar, A.(2012). Mükelleflerin E-Vergileme Sistemini Benimsemelerini Etkileyen Faktörlerin Analizi Bursa Araştırması. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. XX XI (1),59-84.
- Demirhan, Y., ve Türkoğlu, İ. (2014). Türkiye’de e-Devlet Uygulamalarının Bazı Yönetim Süreçlerine Etkisinin Örnek Projeler Bağlamında Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(22), 235-256.
- Dikmen, S. ve Çiçek, H. G. (2020). *Vergi İdaresinin Dijital Dönüşümü*. M. G, Kaya ve E, Öz. (Ed.),Bilişim Çağında Vergi Hukuku (ss.153-174). Ekin Yayınevi.
- Doğan, U.(2017).*900 Soruda E-Fatura E-Arşiv Fatura E-Defter*. Seçkin Yayınevi. Ankara

- Erdem, A. ve Gülten, S.(2023).*Dijital Muhasebe Uygulamaları*.2.Baskı Gazi Kitabevi, Ankara.
- Estevano, M.(2021). Why Tax Administrations Are Embracing Digital Transformation. <https://blogs.worldbank.org/en/voices/why-tax-administrations-are-embracing-digital-transformation>. (24.06.2025).
- Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, www.Gib.gov.tr.
- Gelir İdaresi Başkanlığı,2025, <https://www.gib.gov.tr/>
- Ghoshal, P. (2024). The Environmental Impact of Digitalisation: What's Your Take on Sustainable Technology?. <https://www.fdmgroup.com/news-insights/environmental-impact-of-digitalisation/>.(22.02.2025).
- Hesami, S., Jenkins, H. ve Jenkins. (2024). Digital Transformation of Tax Administration and Compliance: A Systematic Literature Review on E-Invoicing and Prefilled Returns. *Digit. Gov. Res. Pract.*5(3), 1-20.
- Ihnatišinová, D. (2021). Digitalization Of Tax Administration Communication Under The Effect Of Global Megatrends Of The Digital Age. *SHS Web of Conferences* .1-10.
- İlgar, B. (2019). Türkiye’de Yükselen Teknoloji İmajı ve E-Maliye Uygulamaları. *Vergi Raporu*, (232), 219-232.
- İstanbul Defterdarlığı.(2025).E-tebligat. <https://istanbul.gib.gov.tr/e-Tebliğat#:~:text=e%2DTebliğat-,E%2DTebliğat%20Nedir%3F,tebligat%20ile%20ayn%C4%B1%20sonucu%20do%C4%9Furmaktad%C4%B1r>. (7.07.2025).
- Jacobs, B. (2017). Digitalization and Taxation. In *Digital Revolutions in Public Finance* International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9781484315224.071>. (7.07.2025).
- Karanfil, M., Uzma, O., Bektaş Dalgacı, B., Erden, D. (2025). Dijitalleşme ve İnovasyonun Karbon Ayak İzine Etkisi: Seçilmiş Oecd Ülkeleri İçin Panel Veri Analizi Dijitalleşme ve İnovasyonun Karbon Ayak İzine Etkisi: Seçilmiş Oecd Ülkeleri İçin Panel Veri Analizi. *Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(3), 203-215.
- Köse, H.Ö. ve Polat, N. (2021). Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi. *Sayıştay Dergisi*, 32(123), 9-41.
- McSavage, P.(2024). The Global Digitalization Revolution. <https://www.moadys.com/web/en/us/insights/public-sector/harnessing-innovation-the-technology-transformation-in-tax-administrations.html>. (14.02.2024).
- Medius,(2023). How E-Invoicing Improves Sustainability. <https://www.medi.us.com/blog/how-e-invoicing-improves-sustainability/>. (2.03.2025).
- Mercan, A., ve Gümüş, A. (2023). Ağrı ve Afyonkarahisar İllerindeki Vergi Mükelleflerinin Yapay Zekâ ile İlgili Vergi Uygulamaları Hakkındaki Algılarının Araştırılması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23(1), 51-78.

- Moruoğlu, A. (2022). Dijital Vergileme. Mustafa Mıynat, Tülin Canbay (Ed.), *Dijitalleşme ile Birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulamalarında Yaşanan Dönüşüm Süreci*, (ss.1-476). Gazi Kitap evi.
- Morrison, R. (2025). The Hidden Environmental Cost of Your Devices And Actionable Steps to Reduce It. <https://earth.org/the-hidden-environmental-cost-of-your-devices-and-actionable-steps-to-reduce-it/>. (22.02.2025).
- Mukuwa, V. and Phiri, J. (2020) The Effects of E-Services on Revenue Collection and Tax Compliance among SMEs in Developing Countries: A Case Study of Zambia. *Open Journal of Social Sciences*, (8), 98-108.
- Ndalu, C ve Charly, I.J. (2022). The Impact Of Electronic Tax Payment System On Tax Revenue In Nigeria: The Moderating Role Of Technology, 8(10), 12-25.
- Nilsson, E. ve Wittlock, J.(2025). The Growing Carbon Footprint Of Digitalization And How To Control It. <https://blog.worldfavor.com/the-growing-carbon-footprint-of-digitalization-and-how-to-control-it>. (22.02.2025).
- Nose, M. ve Mengistu, A. (2023). Exploring the Adoption of Selected Digital Technologies in Tax Administration: A Cross-Country Perspective. © International Monetary Fund. Not for Redistribution. <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/068/2023/008/article-A001-en.xml>. (18.02.2025).
- Otekunrin, O. O., Nwanji, T and Eluyela, D F. (2021). E-Tax System Effectiveness In Reducing Tax Evasion In Nigeria. *Problems and Perspectives in Management*, 19(4), 175-185.
- Otmane, A. ve Fatiha, B. (2023). The effects of digital transformation on the performance of tax administration: Literature review. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 6(4), 1461 – 1474.
- Ömercioğlu, A. (2024). Vergi Denetimlerinde Yapay Zekâ Kullanımı ve Otonom Vergi Denetimi Perspektifi. *ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(2), 1439-1465.
- Öztürk, M. ve Yegen, B. (2024). Vergi Usul Kanunu Uyarınca Tutulması Gereken Defterlerde Dijital Dönüşüm: E-Defter ve Defter Beyan Sistemi. *Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11(1), 82-104.
- Purkayastha, P. ve Koychusakun, P.(2025). Driving Sustainability Through E-Invoicing For Organisations. [https://www.tjc-group.com/blogs/driving-sustainability-through-e-invoicing-for-organisations/#:~:text=to%20EU%20data-,Lower%20carbon%20emissions,the%20overall%20carbon%20footprint%20reduces](https://www.tjc-group.com/blogs/driving-sustainability-through-e-invoicing-for-organisations/#:~:text=to%20EU%20data-,Lower%20carbon%20emissions,the%20overall%20carbon%20footprint%20reduces.). (2.03.2025).
- PWC, (2025). Türkiye’de dijital vergilendirme: Dönüşüm ve İlerleme. <https://www.pwc.com.tr/turkiyede-dijital-vergilendirme>. (2.03.2025).
- Sabitova, N.M ve Khafizova, A.R. (2015). Information Technologies as a Factor of Evolution of Tax Administration. *Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing*, 6(1), 169-173.

- Saptono, P.B., Hodži 'c, S., Khozen, I., Mahmud, G., Pratiwi, I., Purwanto, D., Aditama, M.A., Haq, N., ve Khodijah, S. (2023). Quality of E-Tax System and Tax Compliance Intention: The Mediating Role of User Satisfaction. *Informatics*, 10 (1),1-24.
- Saraç, F. (2020). Avukatlar İçin Elektronik Serbest Meslek Makbuzu Uygulaması. <https://legal.com.tr/blog/genel/avukatlar-icin-elektronik-serbest-meslek-makbuzu-uygulamasi/>. (8.07.2025).
- Soteri, A. (2020). *Digitalisation Of Tax Authorities*. 2019/2020 International Tax Survey Priorities and challenges facing multinationals.(ss.3). Baker Tilly International.
- Tekin Muratoğlu, (2025). E-Dönüşüm Sürecinin Vergi Mükellefleri ve Vergi İdareleri Açısından Değerlendirilmesi. <https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/pinartekinmuratoglu/001/>. (23.06.2025).
- Tektüfekçi Şenççek, F. (2013). Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: E-Muhasebe. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*,3(2),89-102.
- Turan, D. (2020). Yapay Zekâ ve Vergi Uygulamalarına Etkisi. *Anadolu Akademik Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1): 55-70.
- Uğur, A.A. ve Çütçü, İ. (2009). E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında Vedop Projesi. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*,1(2),1-20.
- Ülker, Y. ve Eker S., (2024). Dijitalleşme Uygulamalarının Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerine Etkilerinin Değerlendirilmesi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(18), 320-345.
- Varnalı, T., ve Kete, H. (2024). Dijital Ekonomi ve Vergilendirme: Trendler ve Zorluklar. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 11(36), 47-68.
- Varol, N. (2023). Dijital Dönüşüm ve Yapay Zekâ: Muhasebenin ve Denetimin Geleceği. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*,3(2),163-184.
- Yegen, B. (2023). Vergilemede Yeni Bir Yaklaşım: Yapay Zekâ, Politik Ekonomik Kuram, 7(2),140-154.
- Yıldız, F. ve Duru, E. (2020). Türkiye’de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi. *Vergi Raporu*, (245), 72-94.
- Yıldız. S.(2024). Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Dijital Vergileme Hizmetleri Kullanma Düzeyi ve Vergi Uyumuna Etkisi Üzerine Bir Durum Çalışması. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi.
- Yılmaz Uğur, C. ve Saruç, N. T. (2025). “Dijital Vergi Dairesi Sisteminin Kalitesi ve Vergi Uyum Niyeti: Kullanıcı Memnuniyetinin Aracılık Rolü”. *International Journal of Public Finance*, 10(1), 37 – 58.
- Алексахина, С. А., Горшкова, А. А., Озерова, Н. А., & Нохтуева, Е. Н. (2024). Цифровизация налогового администрирования как инструмент повышения эффективности налоговой политики. *Экономика,*

предпринимательство и право, 14(12), 7079-7094. <https://doi.org/10.18334/errp.14.12.122219>

Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumunun Sağlanmasında Yasama Süreçlerinin Dönüştürücü Rolü

Birol Ubay¹

Özet

Avrupa Birliği (AB), ekonomik bütünleşmenin derinleşmesiyle birlikte vergilendirme politikalarında kapsamlı düzenlemelere yönelmiştir. Vergilendirme, üye ülkelerin mali egemenliğinin temel bir unsuru olmakla beraber, tek pazarın etkin işleyişi ve rekabetin korunması amacıyla AB düzeyinde uyumlaştırma gerekliliği doğmuştur. Bu makalede, AB'nin vergi politikaları ile yasama süreçleri arasındaki ilişki, özellikle egemenlik tartışmaları ve uyumlaştırma çabaları çerçevesinde ele alınmaktadır. Öncelikle, vergi, egemenlik ve vatandaşlık arasındaki ilişki kuramsal olarak incelenmiş; ardından AB'de yasama süreçlerinin işleyişi ile vergi alanında karar alma mekanizmaları değerlendirilmiştir. Çalışmanın bulgularına göre, dolaylı vergilerde (özellikle Katma Değer Vergisi) uyumlaştırma girişimleri görece başarılı olurken, dolaysız vergilerde (gelir ve kurumlar vergileri) oybirliği şartı ve ulusal çıkarların önceliği nedeniyle ilerleme sınırlı kalmıştır. Sonuç olarak, AB'nin vergi politikalarında üye devletlerin mali egemenliği ile ortak pazarın işleyişi arasındaki denge arayışı hem entegrasyon sürecinin sınırlarını hem de gelecekte yapılması gereken reformların gerekliliğini ortaya koymaktadır.

1. AVRUPA BİRLİĞİN'DE YASAMA SÜRECİ

AB'de yasama süreci, üç ana kurumun iş birliğiyle şekillenmektedir: Avrupa Komisyonu, Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyi. Lizbon Antlaşması ile Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'nın (ABİDA) 294. maddesinde tanımlanan ortak karar alma süreci, "olağan yasama usulü" olarak kabul edilmiş ve Birlik düzeyindeki yasama işlemlerinin genel kuralı haline gelmiştir. Bu yöntem, Birliğin çoğu faaliyet alanını kapsamaktadır.

1 Doç. Dr., İnönü Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, birol.ubay@inonu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-8855-3897

Olağan yasama usulü, doğrudan seçilen Avrupa Parlamentosu'nun Birlik vatandaşlarını, Konsey'in ise üye devlet hükümetlerini temsil ettiği; iki organın da eşit haklara sahip olduğu bir yapıya dayanır. Yasama faaliyeti, Komisyon'un önerisi üzerine her iki kurumun ortaklaşa çalışmasıyla yürütülür. Hiçbir yasama organı diğerinin onayı olmadan süreci tamamlayamaz ve her iki taraf da aynı yasa metnini kabul etmek zorundadır (EU Parliament, 2025b).

Diğer yandan, Lizbon Antlaşması'nın yürürlüğe girmesinden sonra, tüzükler, direktifler veya kararlar gibi yasama işlemlerinin kabul edilmesini sağlayan iki tür prosedür bulunmaktadır. Bunlar, Antlaşmalarda öngörülen olağan yasama usulü ve özel durumlarda uygulanan özel yasama usulüdür (EU Parliament, 2025b). Bu noktada, çalışma; AB yasama süreçlerinin vergilendirme politikaları üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerini irdeleyeceği için, genel yasama prosedürlerinden ziyade, özellikle vergilendirme ile ilgili ikincil mevzuatın Konsey'de nasıl kabul edildiği sürecine odaklanacaktır.

Buna göre AB'de, Konsey'in oybirliğiyle karar alma zorunluluğu, tüm üye devletlerin mutabakatını gerektiren temel oylama usullerinden biridir. Konsey, üye devletlerin ulusal çıkarları açısından hassas kabul edilen çeşitli politika alanlarında yalnızca oybirliğiyle karar alabilmektedir. Bu alanlar, AB Antlaşmalarında ayrıntılı biçimde belirlenmiştir. 1986 tarihli Tek Avrupa Senedi, Avrupa entegrasyonunu hızlandırmak ve iç pazarın tamamlanmasını sağlamak amacıyla Roma Antlaşması'nda revizyona giderek, oybirliği gerektiren politika alanlarının kapsamını daraltmıştır (Eur-Lex-.2025).

Bunun yanında antlaşmalarda yapılan son değişiklik olan ve 2009'da yürürlüğe giren Lizbon Antlaşması ise Konsey'de nitelikli çoğunluk oylamasının uygulandığı alanların sayısını artırarak, oybirliğiyle karar alınmasını gerektiren alanları daha da sınırlamıştır. Buna rağmen, halen vergilendirme, sosyal güvenlik ve sosyal koruma, yeni üyelerin Birliğe katılımı, Ortak Dış ve Güvenlik Politikası ile Ortak Güvenlik ve Savunma Politikası ve üye ülkeler arasında operasyonel polis iş birliği gibi hassas kabul edilen bazı politika alanlarında oybirliğiyle karar alma kuralı geçerliliğini korumaktadır.

Ayrıca, Lizbon Antlaşması'nın yürürlüğe girmesinden bu yana, diğer esneklik araçlarının, özellikle de bir dizi önemli politika alanının oybirliğinden nitelikli çoğunluk oylamasına ve özel yasama usullerinden olağan yasama usulüne geçilmesini sağlayan genel ve özel köprü maddelerinin veya passerelle maddelerinin kullanılması da talep edilmiştir.

Lizbon Antlaşması'nın yürürlüğe girmesinden bu yana, bazı politika alanlarında oybirliğinden nitelikli çoğunluk oylamasına ve özel yasama prosedürlerinden olağan yasama usulüne geçişi sağlayan genel ve özel geçiş hükümlerinin (passerelle clauses) uygulanmasına ilişkin talepler gündeme gelmiştir (EU Parliament, 2021). Buna göre, antlaşmalarda yer alan ve “passerelle clauses” olarak adlandırılan bu geçiş hükümleri, başlangıçta öngörülen yasama usullerine istisna getiren özel mekanizmalar sunmaktadır. Bu hükümler, Konsey'in oybirliğiyle aldığı bir kararla uygulanabilir ve belirli politika alanlarında oybirliğiyle karar alma usulünün nitelikli çoğunluk oylamasıyla değiştirilmesine veya karar alma süreçlerinde usul değişikliğine olanak tanır (EU Parliament, 2019b)². Ayrıca, Avrupa Birliği Konseyi, yine oybirliğiyle hareket ederek ve Avrupa Parlamentosu ile istişarede bulunarak, bazı konularda da olağan yasama prosedürünün uygulanmasına karar verebilir³. Son olarak, ABİDA'nın 293(1). maddesi uyarınca, Konsey, Komisyon'un önerisiyle hareket ettiğinde, belirli istisnalar dışında, oybirliği ile bu önerilerde değişiklik yapma yetkisine sahiptir.

Mevcut uygulamada Konsey, üye devletler açısından hassas kabul edilen bazı konularda kararlarını oybirliğiyle almak zorundadır. Bu alanlar arasında; ortak dış ve güvenlik politikası (bazı özel temsilci atamaları gibi nitelikli çoğunluk gerektiren istisnai durumlar hariç), AB vatandaşlarına yeni haklar tanınmasıyla ilgili vatandaşlık düzenlemeleri, Birliğe yeni üye kabulü, dolaylı vergilendirme alanında ulusal mevzuatın uyumlaştırılması, AB'nin mali yapısı (kendi kaynakları ile çok yıllık mali çerçeve), adalet ve içişleri alanındaki bazı hükümler (örneğin Avrupa savcılığı, aile hukuku, operasyonel polis iş birliği) ile sosyal güvenlik ve sosyal koruma kapsamında ulusal mevzuatın uyumlaştırılması yer almaktadır. Ayrıca, Komisyon'un kendi önerisinde yapılan değişiklikleri kabul edememesi halinde, Konsey'in bu öneriden sapabilmesi için yine oybirliğiyle karar alması gerekmektedir. Ancak bu kural, Komisyon'un tavsiyesiyle Konsey tarafından kabul edilen ve örneğin ekonomik koordinasyon gibi alanlardaki yasal düzenlemeler için geçerli değildir (EU Council, 2024).

Nitelikli çoğunlukla oylama zamanla oybirliğinin yerini varsayılan karar alma yöntemi olarak almaya başlamış olsa da bu gelişmeler genellikle Avrupa Parlamentosu'nun ortak karar alma yetkilerinde elde ettiği ilerlemelerle birlikte gerçekleşmiştir. Oybirliği, AB'nin karar alma süreçlerinde belirli

2 Avrupa Birliği Antlaşması'nın 48(7) maddesi — TEU; TEU'nun 31(3) maddesi (CFSP); AB'nin işleyişine ilişkin Antlaşma'nın 312(2) maddesi — TFEU (Çok yıllık yıllık mali çerçeve — MFF).

3 ABİDA'nın 81(3) maddesi (sınır ötesi etkileri olan aile hukuku); ABİDA'nın 153(2) maddesi (Sosyal politika); ABİDA'nın 192(2) maddesi (Çevre politikası).

durumlarda uygulanabilirken, pek çok politika alanında bu yöntemden uzaklaşma yönünde giderek artan bir eğilim bulunmaktadır. Bu noktada vergilendirme, özel bir öneme sahiptir; zira AB bütçesinin hacmi ve kendi kaynakları konusunda alınacak kararlarda oybirliği gerekmektedir ve bu kararlar, üye devletlerin ulusal anayasal düzenlemelerine uygun olarak ek onay süreçlerine tabi tutulmaktadır. Benzer şekilde, çok yıllık mali çerçevenin onaylanmasında da oybirliği esas yöntem olarak kullanılmaktadır. Her ne kadar ABİDA'nın 312(2)(2) maddesinde yer alan geçiş maddesi devreye girebilse de çok yıllık mali çerçevenin yalnızca üye devletlerin kendi kararları doğrultusunda belirledikleri sınırlar dahilinde yürütülmesi gerekmekte ve böylece üye devletlerin temel egemenlik hakları korunmaktadır. (AB Parlamentosu 2021).

Buna göre, vergilendirme alanında yasama yetkisi, genellikle oybirliği kuralına tabi olup, bu durum, vergi düzenlemelerinin entegrasyon hızını sınırlayan temel faktörlerden biri olarak öne çıkmaktadır (Craig & De Búrca, 2021).

1.1.Vergi Egemenliği ve Avrupa Birliği Vergilendirme Politikası İlişkisi

Egemenlik kavramı, belirli bir toprak parçası veya mekân üzerinde kural koyma yetkisini ve hukuk oluşturma gücünü ifade eder. Devletin sınırları içerisinde ve vatandaşları üzerinde sahip olduğu tüm yetkileri kapsar. Dar anlamda, devletlerin bireysel özgürlüğü şeklinde değerlendirilse de devletin kamu düzenini sağlamak amacıyla koyduğu kurallar, bu kuralların etkinliği, devletin tanımladığı hukuki sınırların topluma sağladığı faydalar ve getirdiği maliyetler “Devlet Egemenliği” başlığı altında ele alınmaktadır (Kaplanhan, 2020: s.171).

Vergi, özgürlük ve vatandaşlığın simgesi olmuş; devletin gelirlerden pay talep etmesiyle vergileme zorunlu hale gelmiştir. Keyfi vergilendirme toplumsal tepkilere yol açmış, bu nedenle yasallık ilkesi siyasi belgelerde yer almıştır. Zamanla “temsilsiz vergileme olmaz” yaklaşımı demokratik hukuk devletiyle “kanunsuz vergileme olmaz” ilkesine dönüşmüş ve vergilemenin meşruiyeti güçlenmiştir (Saraç ve Eroğlu, 2021, s.50).

Bu açıdan bakıldığında, vergilendirme modern devletlerin egemenliklerinin temel unsurlarından biri olarak öne çıkmaktadır. Devletin mali kapasitesi ve kamu hizmetlerini finanse edebilme gücü, büyük ölçüde vergi politikalarının etkinliğine bağlıdır. Ancak, Avrupa Birliği (AB) özelinde ise vergilendirme politikaları, üye devletlerin egemenlik sınırları ile AB düzeyindeki ortak

pazar hedefleri arasında denge kurma çabasıyla şekillendirilmektedir (EU Parliament, 2025a).

“Vergi egemenliği” kavramı, bir devletin vergi mevzuatını kendi iradesiyle oluşturma ve uygulama yetkisine sahip olmasını ifade etmektedir. Bu kapsamda devlet, ulusal vergi sisteminin bütün unsurlarını belirleme yetkisine sahiptir; örneğin, hangi vergi türlerinin uygulanacağı, hangi kişi, kurum, faaliyet veya olayların vergilendirileceği ile hangi oranların ve muafiyetlerin geçerli olacağı gibi hususlar bu yetki dahilindedir. Vergilendirmenin hem kamu gelirlerinin sağlanmasında hem de ekonomik politika ve rekabet aracı olarak oynadığı kritik rol nedeniyle, devlet egemenliğinin temel taşlarından biri olarak görüldüğü kabul edilmektedir. (Lobita ve Francisco, 2025, s.1).

Diğer bir ifadeyle vergi egemenliği, devletlerin ulusal otoritesinin temel bir boyutunu oluşturur ve kamu otoritesinin özyönetim ile toplumsal kalkınma amacıyla vergi toplama yetkisini güvence altına alır. Vergi egemenliğinin anayasal dayanağı, modern devlet sisteminin başlangıcında egemenliğin bir coğrafi alandaki mutlak yetki olarak tanımlanmasından kaynaklanmaktadır. Bu kavram, neredeyse tüm ülkelerin anayasa hukukunda derin bir şekilde yer edinmiş olup, devletin dışarıdan herhangi bir müdahale olmaksızın kendi yetkilerini kullanma hakkını ifade eder. Toplumdaki bireyler, vergiyle finanse edilen kamu hizmetlerinden elde edilen koruma ve toplumsal faydalar karşılığında, bazı özgürlüklerinden feragat ederek yönetim organına yetki devretmeyi kabul ederler. Bu bağlamda vergi egemenliği, yalnızca ekonomik bir zorunluluk değil, aynı zamanda devlet otoritesinin meşruiyeti ile toplumsal bütünlüğün sağlanmasında da merkezi bir unsur olarak değerlendirilir (Maaik, 2024, s.19). Bu nedenle, devletler genellikle, özellikle Avrupa Birliği gibi ulus-üstü yapılar veya yabancı hükümetler tarafından gerçekleştirilebilecek dış müdahalelere karşı bu yetkilerini koruma eğilimindedirler (Lobita ve Francisco, 2025, s.1).

Bunun yanında vergi mevzuatı, bireylerin elde ettikleri gelir ve sahip oldukları servetin belirli bir bölümünü, herhangi bir doğrudan karşılık beklemezsizin devlete aktarma yükümlülüğünü ortaya koyar. Devletin, vatandaşlara kıyasla daha üstün bir otoriteye sahip olması nedeniyle, bu vergilendirme yetkisinin belirli ilkelerle sınırlandırılması zorunludur. Bu çerçevede yasallık ilkesi, vergilendirmenin mutlaka yasal düzenlemelere dayanmasını şart koşar ve bu gereklilik, çoğu ülkede parlamentonun sürece aktif katılımını güvence altına alır. Dolayısıyla vergi egemenliği, ulusal egemenliğin temel unsurlarından biri olarak kabul edilmekte olup, aynı zamanda ulusal parlamentonun en asli yetkilerinden biri olan bütçe hakkı ile doğrudan bağlantılıdır (Hemels, 2024, s.1).

AB üyesi devletlerde vergi gelirleri, eğitim, sağlık, sosyal refah, kamu güvenliği, bilimsel araştırma ve altyapı yatırımları gibi temel kamu hizmetlerinin sürdürülebilir biçimde finanse edilmesinde başlıca kaynağı oluşturmaktadır. Bununla birlikte, vergi gelirleri devletlere hem ekonomik hem de toplumsal düzeyde belirleyici politikaların uygulanması için gerekli mali olanakları sağlar. Günümüzde kamu gelirlerinin yaklaşık %90'ı vergi kalemlerinden sağlanmakta olup, AB'de de benzer şekilde ulusal hükümetlerin harcayabileceği gelirlerin büyük çoğunluğu vergilerden elde edilmektedir. Bu durum, üye devletlerin mali yapılarının sürdürülebilirliği ve kamu hizmetlerinin etkin sunumu açısından vergi sistemlerinin yeterli gelir yaratma kapasitesine sahip olmasının kritik öneme sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Vergi gelirlerinin yetersizliği halinde ise, devletler borçlanmaya yönelmek durumunda kalmakta ve bu da uzun vadede artan borç yükümlülükleriyle karşı karşıya kalınmasına neden olmaktadır (EU Council, 2025).

Öte yandan, vergilendirme meseleleri Avrupa Birliği'nin kuruluşundan bu yana Antlaşmalarda düzenlenmiş olmakla birlikte, bu alandaki yetki büyük ölçüde üye devletlerin egemenliğinde kalmaya devam etmiştir. Bu durum, söz konusu konuların hem Konsey'in sıkı denetimi altında özel bir yasama prosedürüne tabi tutulması hem de karar alma süreçlerinde oybirliği gerekliliğiyle güvence altına alınmasıyla sağlanmıştır (Remeur, 2015, s.4).

AB'nin kuruluşundan bu yana ekonomik entegrasyonun temel amaçlarından biri, malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin serbest dolaşımını sağlamak olmuştur (Dahlberg ve diğerleri, 2020, s.11). Bu serbestiler, ulusal vergilendirme politikalarıyla doğrudan bağlantılıdır. Özellikle dolaylı vergiler konusunda uyum çalışmaları yapılırken, doğrudan vergilendirme alanında üye devletlerin yetki alanı daha fazla korunmaktadır (Ubay, 2020).

Devletlerin vergi egemenliğinin, Birlik düzeyinde de temel bir ilke olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, AB doğrudan vatandaşlara veya şirketlere herhangi bir vergi koyma ya da toplama yetkisine sahip değildir ve bu tür bir uygulama gerçekleştirmez. Dolayısıyla, Birlik vatandaşlarının ve şirketlerinin ödemesi gereken vergi miktarı tamamen kendi ulusal hükümetlerinin takdirindedir; bu durum, vergi sistemlerinin belirlenmesi ve uygulanmasında üye devletlerin yetkisini pekiştirir (EU Council, 2025).

AB'ye doğrudan "vergi koyma yetkisi" tanınması olasılığı, uzun yıllardır tartışma konusu olmasına rağmen, bu yetkinin resmi olarak hayata geçirilmesi şimdiye dek gerçekleşmemiştir. Son olarak Avrupa Parlamentosu'nda gündeme gelen bu konu, pratikte uygulanmamıştır. Bunun yerine AB'de,

çok yıllık mali çerçeve ve yıllık bütçeler kapsamında yapılan harcamaların finansmanında, “öz kaynaklar” olarak adlandırılan ve üye devletlerden aktarılan kaynaklara dayalı bir sistem benimsenmiştir. Bu nedenle AB, yapısal olarak önemli bir mali açıkları karşı karşıya kalmaktadır: Birlik merkezi düzeyde harcama yapabilmekte, ancak özerk bir gelir yaratma kapasitesine sahip değildir. Bu durum, çoğu konsolide federasyon ya da üniter devletin mali sistemine kıyasla belirgin bir karşıtlık taşımaktadır; zira bu sistemlerde merkez, ihtiyaç duyduğundan daha fazla gelir elde ederek birimlere aşağı yönlü kaynak aktarımı gerçekleştirebilmektedir. Oysa AB’de, yukarıdan aşağıya finansman yerine, üye devletlerden merkeze doğru bir finansman akışı söz konusudur (Groenendijk, 2023, s. 6).

Avrupa Birliği Antlaşması’nın 5(2) maddesinde düzenlene yetki devri ilkesine göre AB, ilgili antlaşmalarda kendisine verilen yetkiler dahilinde hareket ederken, bu antlaşmalarda verilmeyen yetkiler üye devletlerin özerkliği dahilinde kalmaktadır. ABİDA’nın 3(1)(a) maddesine bakıldığında ise üye devletlerin Avrupa Birliği’ne gümrükler konusunda münhasır yetki verdikleri, ancak açıkça diğer vergi alanlarında bir yetki açıkça belirtilmediği için tam egemenliklerini korudukları sonucuna varılabilir. Ancak ABİDA’nın 4(2)(a) maddesi kapsamında, AB’nin iç pazar konusunda üye devletlerle yetki paylaştığı görülmektedir. Bu durumda, iç pazarı düzgün işleyişini sağlamada, bozucu etkilere sahip vergi düzenlemelerine müdahale etme hususunda AB’nin meşru gerekçelere sahip olduğu görülmektedir.

Öyle ki bu gerekçe, AB’nin üye devletlerin dolaylı vergilendirme mevzuatının ve kısmen doğrudan vergilendirme mevzuatının kapsamlı bir şekilde uyumlaştırma çabalarını haklı çıkarmıştır (Lobita ve Francisco, 2025, s.1). Bu bakımdan vergilendirme 1960’lı yıllardan bu zamana kadar AB içinde uyumlaştırma çabalarının gerçekleştirildiği en önemli ekonomik politika alanlarından biri olmuştur (Hosso, A. 2019).

Avrupa Komisyonu, vergi uyumlaştırmasının Avrupa tek pazarının temel unsurlarından biri olduğunu ve bunun sınır ötesi yatırım ve ticaret akışını kolaylaştıracağını savunmaktadır. Zararlı ve “çarptıcı” vergi rekabeti, böyle bir tek pazarın önünde engel teşkil etmektedir. Mevcut AB vergi yapısı uyumlaştırma çalışmalarına rağmen halen üye ülkeden üye ülkeye farklılık göstermektedir. Özellikle, düşük kurumlar vergisi oranlarına sahip bazı üye devletlerin yatırım konusunda bir vergi avantajı sağlayarak daha yüksek kurumlar oranlarına sahip üye ülkelere göre bir rekabet avantajı sağladığı görülmektedir (Hosso, A. 2019).

1.1.1. Dolaylı Vergiler Bakımından Birlik Vergi Politikası

Dolaylı vergilendirme, doğrudan gelir veya mülkiyet üzerinden alınmayan, genellikle tüketimle ilişkili olan vergileri kapsamaktadır. Katma Değer Vergisi (KDV), tüketim vergileri, ithalat vergileri ile enerji ve çevreye yönelik vergiler bu grupta yer almaktadır. Uluslararası vergilendirme alanında temel ilke, dolaylı vergilerin, mal ve hizmetlerin fiilen tüketildiği ülkede alınması gerekliliğidir. Ancak, KDV bakımından bu ilkenin AB içinde tam anlamıyla uygulanması mümkün olamadığı için, geçici nitelikte KDV düzenlemeleri yürürlükte (European Parliament, 2025a).

Bu çerçevede, özel kişilere yapılan satışlarda menşe esaslı bir sistem uygulanırken, vergiye tabi işletmeler arasındaki işlemlerde varış ülkesine dayalı bir vergilendirme sistemi benimsenmiştir. Özellikle, sınır ötesi mal hareketlerinde vergilendirme iki aşamalı olarak işlemektedir: Öncelikle, gönderici ülkede KDV'den istisna edilen AB içi teslimat gerçekleşmekte; ardından, varış ülkesinde KDV'ye tabi olan AB içi alım yapılmaktadır. Söz konusu geçici düzenlemeler, karmaşıklıkları ve yüksek uyum maliyetleri nedeniyle eleştirilmekte; ayrıca, KDV'den muaf tutulan malların ticareti ile bağlantılı olarak ortaya çıkan dolandırıcılık türleri ve vergi tahsilatı eksiklikleri gibi önemli sorunlara zemin hazırlamaktadır. Bununla birlikte, bu geçici sistem halen uygulanmaya devam etmektedir (Remeur, 2015, s.7).

AB düzeyinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması süreci, özellikle KDV alanında üye devletlerin ulusal mevzuatlarında önemli etkiler doğurmuştur. KDV ile tüketim vergilerinin uyumlaştırılması karşılaştırıldığında, KDV'nin uyumlaştırılmasının çok daha karmaşık ve çok katmanlı bir yapı arz ettiği görülmektedir. Bunun temel nedenlerinden biri, KDV'nin yapısal olarak farklı ekonomik işlemlere uygulanma biçimindeki çeşitlilik ve sınır ötesi işlemlerde ortaya çıkan teknik güçlüklerdir. Buna karşın, tüketim vergilerinin uyumlaştırılması genellikle daha sınırlı ve daha kolay yönetilebilir bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır (Korečko ve diğerleri, 2017, s.605).

Bununla birlikte, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması uygulamada çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir. Örneğin, AB direktiflerinde öngörülen düzenlemeler, üye devletler tarafından zaman zaman farklı şekillerde yorumlanmakta ve uygulanmaktadır. Ayrıca, bazı üye ülkeler ortak kurallar çerçevesinde geçici muafiyetler veya istisnalar kullanmakta; bu istisnaların ve indirimlerin gerekçeleri ise her zaman açık ve makul olmayabilmektedir. Son olarak, menşe ülkesi ilkesinin KDV uygulamalarında hayata geçirilmesi de önemli pratik güçlükler doğurmakta, bu durum KDV tahsilatında ve işleyişinde çeşitli aksaklıklara yol açmaktadır. Bu güçlükler,

AB’de dolaylı vergilerin tam anlamıyla uyumlaştırılmasının önünde önemli engeller teşkil etmektedir (Korečko ve diğerleri, 2017, s.605).

AB’de vergi uyumlaştırmasına üte devletler nezdinde halen gösterilen direncin temel nedenlerinden biri, üye devletlerin mali özerkliklerini koruma isteğidir. Parasal birlik çerçevesinde ulusal merkez bankalarının yetkileri sınırlanmış ve Avrupa Merkez Bankası’na devredilmiştir. Bu durum, ülkelerin ekonomik şoklara yalnızca mali politikalar aracılığıyla müdahale edebilmesine neden olmuştur. Bu nedenle vergilendirme gibi mali araçların ulusal düzeyde bağımsız bir şekilde belirlenmesi önemlidir. Ayrıca, her ülkenin vergi oranları kendi ekonomik koşulları ve toplumsal tercihleri doğrultusunda şekillendiği için tek tip bir vergi yapısı, bu çeşitliliğe zarar verebilir. Üstelik, Birlik içinde gerçekleşecek bir vergi rekabeti zamanla doğal bir yakınsamaya yol açarak vergi oranlarının kendiliğinden uyumlaşmasını sağlayabilir. Örneğin, düşük KDV oranına sahip bir ülke komşu ülkenin vatandaşları için cazip bir alışveriş noktası hâline gelir ve bu da komşu ülkenin vergi oranlarını düşürmesine neden olabilir (Kopits, 1992, s.71).

Bu durumda vergi uyumlaştırmasının olumsuz sonuçları değerlendirilecek olursa; rekabetin azalmasıyla birlikte vergi oranlarının yükselmesi, bu durumun ekonomik büyümeyi yavaşlatması ve doğrudan yabancı yatırımları caydırması olasılığı olası bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, vergi uyumlaştırması kamu sektörünün gereksiz şekilde büyümesine ve bütçe harcamalarında disiplinsizlik riskine yol açabilir. Bu süreç aynı zamanda üye ülkelerin ulusal egemenliklerini zedeleyebilir ve yüksek vergi oranlarına sahip ülkeler açısından devlet gelirlerinde kayıplara yol açabilir. Öte yandan, vergi rekabeti de sorunlar yaratabilir; taşınması zor olan emek gibi faktörler üzerindeki vergi yükü artarken, sermaye gibi kolay hareket edebilen unsurlar üzerindeki yük azalır. Bu durum, devletlerin yatırım çekmek amacıyla dengesiz teşvik ve sübvansiyon politikaları uygulamasına neden olarak kamu harcamalarının yapısını bozabilir (Korečko ve diğerleri, 2017, s.605).

ABİDA’nın 113. maddesi, Birlik sınırları içerisindeki ürünlere uygulanan dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik hukuki zemini oluşturmaktadır. Maddenin içeriği değerlendirildiğinde, Ortak Pazar’ın (İç Pazar) sağlıklı biçimde kurulması ve işleyişinin teminat altına alınması amacıyla geliştirildiği anlaşılmaktadır. Maddeye göre, uyumlaştırma süreci iki temel ilkeye dayanmaktadır: Birincisi, ithalat ve ihracatta ayrımcılığın ortadan kaldırılmasıdır; ikincisi ise vergilendirme yoluyla rekabetin bozulmasının engellenmesidir (TFEU, m.113).

İlk ilke, esasen iç piyasadaki ürünler ile dışarıdan gelen ürünler arasında ayırım yapılmaması gerekliliğine işaret etmektedir. İkinci ilke ise yalnızca

ülkeler arası ayrımı değil, aynı zamanda ürünler, üreticiler veya tüketiciler arasındaki olası ayrımcılıklara da dikkat çekmektedir. Dolaylı vergilendirme alanında Birliğin ikincil mevzuatıyla gerçekleştirilen uyumlaştırma, özellikle işlem bazlı bir yaklaşıma göre uygulanan ulusal vergiler arasındaki farklılıkların, ulusal düzeydeki doğrudan vergilerden daha fazla AB içi ticareti etkilediği gerçeğine dayanmaktadır (Schön, 2019, s. 74).

Dolaylı vergilere ilişkin ikincil AB mevzuatı, belirli bir ölçüde “tarafsızlık” ilkesinin tesis edilmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda hem yerli hem de yabancı mal ve hizmetlere tarafsız muamele ile farklı mal ve hizmet türlerine, üreticilere ve tüketicilere eşit yaklaşım hedeflenmektedir. Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) ise, tarafsızlık kavramının ekonomik boyutunu tam anlamıyla hayata geçirmek amacıyla dolaylı vergilendirme ile ilgili direktiflerin yorumlanmasında önemli bir rol üstlenmektedir (Schön, 2019, s. 74).

1.1.2. Dolaysız Vergiler Bakımından Birlik Vergi Politikası

AB vergi hukuku, üye devletlerin doğrudan vergilendirme alanındaki egemenliklerini esasen, vergi konusu veya mükellefin birden fazla üye devletle bağlantılı olduğu durumlarda sınırlandırmaktadır. AB organları doğrudan vergiler üzerinde bağımsız bir yasama yetkisine sahip değildir; dolayısıyla, üye devletler doğrudan vergilendirme kapsamında geniş takdir yetkisi kullanmaktadır. Her ülke, kendi vergi mevzuatını ve doğrudan vergilendirmenin kapsamına ilişkin kriterleri bağımsız şekilde belirleyebilir. Örneğin, gelir vergilendirmesinde bölgesellik ilkesi uygulanarak, yerleşik olmayan kişiler yalnızca o ülkedeki kaynaklardan elde ettikleri gelir üzerinden vergilendirilebilir. Bununla birlikte, üye devletlerin bu yetkileri, AB kurucu antlaşmaları ve ilgili yasal düzenlemelerden doğan yükümlülüklerle uyumlu şekilde kullanılmalıdır (Helminen, 2021, s. 3).

ABİDA'nın 114. maddesinde öngörülen olağan yasama prosedüründen farklı olarak, 115. madde, Konsey'in Avrupa Parlamentosu⁴ ile Avrupa Ekonomik ve Sosyal Komitesi'ne danıştıktan sonra oybirliğiyle karar almasını gerektiren özel bir yasama süreci öngörmektedir. Ancak,

4 Avrupa Parlamentosu'nun vergilendirme konusundaki yetkisi genellikle danışma ile sınırlıdır. Ancak son yıllarda, Avrupa Parlamentosu, AB vergi politikalarının şekillendirilmesinde gündem belirleyici bir aktör olarak konumlanmakta ve uluslararası vergilendirme alanında tartışma ortamı sunmaktadır. Özellikle Eylül 2020'de Vergi Konuları Alt Komitesi'nin (FISC) teşkil edilmesi, Parlamentonun uluslararası vergi meselelerindeki etkisini daha da artıran önemli bir gelişme olarak öne çıkmaktadır. Söz konusu alt komite, kamuya açık oturumlar, karşılıklı görüş alışverişleri, üye devletler ve üçüncü ülkelere yönelik ziyaretler ile AB Vergi Sempozyumu gibi etkinlikler vasıtasıyla ulusal parlamentolar, akademik çevreler, vergi idareleri ve sivil toplum kuruluşlarıyla düzenli iş birliği gerçekleştirmektedir (European Parliament, 2025d).

ABİDA'nın 115. maddesinde korunan oybirliği şartı, özellikle özel hukuk alanında, uygulamada eski önemini büyük ölçüde kaybetmiştir. Günümüzde bu hükme esasen, 114. maddeye dayalı bir yasal gerekçenin bulunmadığı, vergilendirme, kişilerin serbest dolaşımı ve çalışan hakları gibi spesifik alanlarda başvurulmaktadır (Manko, 2015, s. 8).

Yasama süreci bakımından, doğrudan vergilendirme alanındaki uyumlaştırma, ABİDA'nın 115. maddesi gereğince özel bir yasama sürecine tabi tutulmaktadır. Bu süreçte, yeni düzenlemelerin yürürlüğe girebilmesi için öncelikle Komisyon tarafından teklif edilmesi ve ardından tüm üye devletler tarafından oybirliğiyle kabul edilmesi zorunludur (Lobita ve Francisco, 2025, s.1).

Her ne kadar ABİDA 115. maddesi vergi konusunu doğrudan zikretmese de, Konsey'e "iç pazarın kurulması veya işleyişini doğrudan etkileyen üye devletlerin kanun, düzenleme ya da idari hükümlerinin yakınlaştırılmasına yönelik direktifler çıkarma" yetkisi tanımaktadır. Bu kapsamda, doğrudan vergilendirme alanında yürürlüğe giren tüm AB direktifleri de anılan maddeye dayanılarak kabul edilmektedir. Söz konusu madde, esasen, vergi mevzuatındaki ulusal farklılıkların ortak pazarın işleyişi üzerinde bir engel oluşturabileceğine vurgu yapar. Başka bir ifadeyle, AB mevzuatının temel amacı, iç pazarın etkin ve sağlıklı işleyişinin gerektirdiği ölçüde, üye devletlerin ulusal hukuk düzenlemelerini birbirine yaklaştırmaktır. Bu madde, ulusal yasaların tüm yönleriyle birbirine uyumlu hale getirilmesini değil, yalnızca ortak pazarın düzgün işleyişi bakımından zorunlu olan düzenleyici uyumlaştırmayı hedefler. Öte yandan, çevre hukuku, sosyal politika ve tüketici koruması gibi alanlarda uyumlaştırma kavramı daha geniş bir içerik taşıırken, ABİDA'nın 115. maddesi özel olarak, pazarın işlevselliğini sağlama amacıyla gerekli mevzuatın kabul edilmesini esas almaktadır (Prokisch, 2022, s.4).

AB'nin doğrudan vergi düzenlemeleri, üye devletler arasında büyük ölçüde farklılık gösteren ve tam anlamıyla uyumlaştırılmamış vergi sistemlerinin yol açtığı yapısal sorunları azaltmayı hedefleyen, direktifler⁵ aracılığıyla

5 Kurumlar vergisinin uyumlaştırılmasına ilişkin öneriler, Avrupa Birliği bünyesinde uzun yıllardır tartışılmaktadır. Bu kapsamda, 1962 yılında hazırlanan Neumark Raporu, 1970 tarihli Van den Tempel Raporu ve 1975 yılında kurumlar vergisi oranlarının %45 ile %55 arasında uyumlaştırılmasına yönelik bir direktif önerisi, konunun gündemde kalmasını sağlamıştır. Ancak, Avrupa Komisyonu 1980 yılında yayımladığı COM(80)0139 numaralı belgede, kurumlar vergisinin uyumlaştırılması girişiminin büyük olasılıkla başarısızlıkla sonuçlanacağını belirtmiş ve bunun yerine iç pazarın tamamlanmasına yönelik önlemlere odaklanmıştır. Bu doğrultuda, 1990 yılında yayımlanan "Kurumlar Vergisi Rehberi" (SEC(90)0601) kapsamında üç temel öneri kabul edilmiştir: Birleşme Direktifi (90/434/EEC; günümüzde 2009/133/EC), Ana Şirketler ve Bağlı Şirketler Direktifi (90/435/EEC; günümüzde 2011/96/EU) ile Tahkim Usulü Sözleşmesi (90/436/EEC). Ayrıca, 2003 yılında Monti Paketi'nin bir parçası olarak, Avrupa Birliği içinde bağlı şirketler arasında gerçekleştirilen faiz ve telif ödemelerine

yürürlüğe konulan asgari düzeyde kuralların bütününden oluşmaktadır. Mevzuatın mevcut hükümlerinin büyük bölümü kurumlar vergisine ilişkin meseleleri kapsamaktadır. Bu düzenlemeler, Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın kapsamlı içtihatlarıyla önemli ölçüde geliştirilmiş olmakla birlikte, zaman zaman birbirleriyle çelişen hükümler barındırabilmektedir. Adalet Divanı, giderek karmaşılaşan vergi uygulamaları karşısında, temel özgürlüklerin nasıl yorumlanacağına dair yönlendirici kararlar vermektedir.

1.2. Vergilendirmede Avrupa Adalet Divanı'nın Rolü

AB'nin iç pazarının gelişiminin daha adil bir vergi sistemiyle desteklenmesi gerekliliği, uzun süredir hem akademik hem de siyasi çevrelerde tartışılmaktadır. Bu tartışmaların odağında, temel özgürlüklerin vergi kaçakçılığı için suistimal edilmesi ve iç pazarda faaliyet gösteren işletmelere ayrımcı vergi avantajları sağlanması gibi adalet sorunları yer almaktadır. AB, "tam istihdam ve sosyal ilerlemeyi amaçlayan, yüksek rekabet gücüne sahip bir sosyal piyasa ekonomisi" temelinde sürdürülebilir kalkınmayı hedeflerken, vergi adaletini sağlama sorumluluğu taşımaktadır. Bu çerçevede, mali gelirlerin –özellikle kurumlar vergisinin– sosyal politika finansmanındaki rolü ön plana çıkmakta, vergi adaletinin güçlendirilmesi yalnızca işletmeler arası rekabetin bozulmasını önlemekle kalmamakta, aynı zamanda tüm vergi mükelleflerinin çıkarlarını da korumaktadır (Lenaerts, 2025, s. 78).

AB'nin bu alandaki etkinliğinde, Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) belirleyici bir rol üstlenmektedir. Divan, serbest dolaşım ilkelerini geniş bir şekilde yorumlayarak, ulusal vergi uygulamalarının AB iç pazarının işleyişine engel teşkil etmesi halinde söz konusu uygulamaları sınırlandırmıştır. Böylece, yargısal süreçlerin AB yasama organlarının ötesinde vergilendirme politikaları üzerinde dönüştürücü bir etkisi olduğu görülmektedir. Sonuç olarak, AB'nin vergi adaletini sağlama çabaları hem yasal düzenlemeler hem de Divan kararları yoluyla, iç pazarın daha adil ve işlevsel bir yapıya kavuşmasına katkı sağlamaktadır.

ABİDA'nın 267. maddesi, ulusal yargı organları ile ABAD arasındaki görev paylaşımını net bir biçimde düzenlemektedir. Bu madde uyarınca, ABAD, ulusal mahkemelerden gelen başvurular üzerine AB hukukunun yorumlanmasına ilişkin yetkiyi haizdir; ulusal mahkemeler ise, Divan'ın ortaya koyduğu yorumu esas alarak, somut uyuşmazlıklarda AB hukukunu uygularlar. Başka bir ifadeyle, bu iş birliği modelinde ulusal mahkemeler,

vergî muafiyeti getiren Faiz ve Telif Direktifi (2003/49/EC) yürürlüğe girmiştir (European Parliament, 2025c).

ön karar talebinde bulunulacak soruların hem ilgililiğini hem de kapsamını değerlendirmek üzere münhasır yargı yetkisine sahiptir. Buna karşılık, ABAD'ın görevi, ulusal yargı mercilerinin ihtiyaç duyduğu konularda AB hukukunu genel ve soyut bir biçimde açıklamakla sınırlıdır. Ulusal mahkemeler ile ABAD arasında kurulan bu iş birliği mekanizmasının temelinde ise, AB hukukunun tüm üye devletlerde yeknesak ve eşit biçimde uygulanmasını sağlamaya yönelik "eşitlik ilkesi"ne dayalı bir yargısal diyalog anlayışı yer almaktadır (García Antón, 2013, s.41).

Kurallara uyum, AB'nin hukuki yapısının temelini oluşturmakta ve Topluluk müktesebatının etkin biçimde uygulanması, Komisyon'un asli görevleri arasında yer almaktadır. Komisyon, ABİDA'nın ilgili maddeleri⁶ ve ikincil mevzuat çerçevesinde hem doğrudan hem de dolaylı vergilendirme alanlarında uyumu gözetir. Bu kapsamda, Komisyon, kendi inisiyatifiyle ya da yapılan şikayetler üzerine, öncelikle ilgili üye devlet ile iletişime geçerek mevzuatın veya uygulamanın AB hukukuyla uyumunu sağlamaya çalışmaktadır. Çoğunlukla bu süreç, yargı mercilerine intikal etmeden sonuçlanmakta olup, Komisyon, ayrıca ulusal mahkemelerden gelen ön karar taleplerine gözlem sunarak AB hukukunun yorumlanmasına katkı sağlar (EU Commission, 2025a).

Bununla birlikte, Komisyon, Topluluk hukukuna aykırılık tespit ettiğinde, ABİDA'nın 258. maddesi kapsamında ihlal prosedürü başlatabilmektedir. Bu süreçte, önce ilgili devlete resmi bildirimde bulunulmakta ve gözlem sunması için süre tanınmaktadır; uyum sağlanmadığı takdirde gerekçeli görüş bildirimi ile ek süre verilir ve sonrasında dava Avrupa Birliği Adalet Divanı'na taşınabilir. Divan'ın kararları bağlayıcı nitelikte olup, üye devletin gereğini yerine getirmemesi halinde Komisyon, ek yaptırım talebiyle tekrar başvuruda bulunabilir. Bu mekanizma, AB hukukunun üye devletlerde yeknesak biçimde uygulanmasını ve hukukun üstünlüğünün sağlanmasını temin etmektedir (EU Commission, 2025a).

2. Avrupa Birliği Yasama Süreçlerinin Vergilendirme Politikası Üzerindeki Etkileri

Birlik düzeyinde vergi mevzuatının oluşturulması, AB Antlaşmaları kapsamında, yasama yetkisi münhasıran Konsey'e verilmiş olan özel bir prosedür çerçevesinde gerçekleştirilir. Avrupa Parlamentosu'nun sürece katılımı, yalnızca danışma ile sınırlı olup, doğrudan yasama yetkisi

6 "Avrupa Komisyonu Vergilendirme ve Gümrük Birliği Genel Müdürlüğü (DG TAXUD), bu görevi ABİDA'nın 21, 28, 29, 30, 45, 49, 56, 63, 110 ve 111. maddeleri ile gümrük, doğrudan vergilendirme (şirketlerin, temettülerin vb. vergilendirilmesi) ve dolaylı vergilendirme (KDV, ÖTV, motorlu taşıtlar vergisi vb.) ile ilgili ikincil mevzuat çerçevesinde yerine getirmektedir."

bulunmamaktadır. Bu nedenle, vergi alanında uygulanan mevzuat geliştirme süreci, literatürde “özel yasama prosedürü” olarak tanımlanmaktadır. Konsey tarafından kabul edilen direktif ve tüzükler için oybirliği şartı aranmakta; herhangi bir üye devletin karşı oy kullanması mevzuatın onaylanmasını engellemektedir. Yasama sürecinin başlangıcı, Avrupa Komisyonu’nun yeni bir AB vergi düzenlemesi veya mevcut düzenlemelerde değişiklik yapılmasına yönelik resmi teklif sunması ile şekillenmektedir (EU Council, 2025).

Danışma mekanizmasını içeren özel yasama prosedürü çerçevesinde, tüm üye devletlerin temsilcilerinden oluşan AB Konseyi fiilen önerileri kabul eden tek yasama organı konumundadır. Süreç boyunca Avrupa Parlamentosu’na danışılır; Parlamento, sunulan öneriyi onaylayabilir, reddedebilir veya değişiklik teklifinde bulunabilir. Ancak hukuken, Konsey’in Parlamento’nun görüşlerini dikkate alma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bununla birlikte, Konsey, Parlamento’nun görüşünü almaksızın herhangi bir AB mevzuatını kabul edemez. Özel yasama prosedürü kapsamında, yasa tasarılarının kabulü için Konsey’de oybirliği gereklidir; bu da önerilen düzenlemenin yürürlüğe girebilmesi için tüm AB üye devletlerinin onayının şart olduğu anlamına gelmektedir (EU Commission, 2025b).

AB vergi politikasında uygulanan oybirliği kuralı, önemli projelerin Birlik düzeyinde hayata geçirilmesini ya da zamanında sonuçlandırılmasını ciddi biçimde engellemektedir. Bu durum, vergi açıklarından kaynaklanan yüksek maliyetlerin toplum tarafından karşılanması zorunluluğunu doğururken, aynı zamanda sosyal politika projeleri ve diğer toplumsal hedeflerin gerçekleştirilmesi için gereken finansal kaynakların yetersiz kalmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla, vergi alanında oybirliği zorunluluğu, AB’nin mali ve sosyal sürdürülebilirliğini tehdit eden bir unsur olarak öne çıkmaktadır (AK Europe, 2019).

Oybirliği gerekliliği, karar alma süreçlerinde uzlaşının önünde önemli bir engel teşkil etmektedir; zira herhangi bir üye devletin vetosu, önerilen bir AB vergi düzenlemesinin kabulünü tümüyle engelleyebilmektedir. Bu durum, AB vergi politikasının Tek Pazar’ın etkin şekilde işlemlerini destekleme potansiyelini sınırlandırmakta; bazı düzenlemelerin üye devletler tarafından kabul edilmesinin yıllarca sürmesine ya da Konsey’de tartışmaya dahi açılmadan bloke edilmesine neden olabilmektedir (Perotto, 2024, s. 457). Üstelik, bazı üye devletler oybirliği ilkesini, vergi dışı alanlardaki taleplerini müzakere etmek için bir pazarlık aracı olarak da kullanabilmektedir. Oybirliğiyle sağlanan uzlaşmalar ise çoğunlukla en düşük ortak paydada kalmakta, bu da işletmeler ve tüketiciler açısından olumlu etkilerin sınırlı kalmasına veya uygulamanın gereksiz yere karmaşıklaşmasına sebep olmaktadır. Ayrıca, oybirliğiyle alınan

kararların yine oybirliğiyle değiştirilebilmesi, üye devletlerin aşırı temkinli yaklaşmasına, hedeflerin zayıflamasına ve sonuçların etkisizleşmesine yol açmaktadır (EU Commission, 2025b).

Yıllar boyunca egemenlik, Tek Pazar'ın zararına olacak şekilde belirli ulusal çıkarların korunmasını meşrulaştırmak için kullanılmıştır. Bu durum, Üye Devletlerin, belirli faaliyetleri veya tüketicileri cezbetmeye yönelik olarak tasarlanmış vergi sistemleri etrafında iş modelleri inşa etmelerine olanak tanımaktadır (Fiott, 2021, s.4-5). Belirli alanlarda rekabet avantajını korumak adına, daha geniş AB çıkarlarını destekleyen vergi dosyalarında ilerleme zaman zaman engellenmektedir. Örneğin, Tasarruf Vergisi Direktifi'nin kabulü 14 yıldan fazla sürmüştür. Bu direktifi vergi kaçakçılığıyla mücadelede daha etkili kılacak bir değişiklik ise 6 yıl boyunca engellenmiştir (Zipfel, 2009, s.4). Bu bağlamda, Brexit öncesi 27 üye devletin desteklediği girişimlerin yalnızca bir üye devlet tarafından engellenebildiği bir ortamda, diğer üye devletlerinin egemenlik haklarının engellendiğini düşünmenin yanlış olmayacağı kanısındayız.

Son yıllarda AB düzeyinde, özellikle vergi kaçınma ve vergi kaçakçılığıyla mücadele ile Katma Değer Vergisi (KDV) sisteminin güçlendirilmesi alanlarında kayda değer ilerlemeler sağlanmıştır. Üye devletler arasında, vatandaşlar ve büyük işletmelerin sınır ötesi vergi işlemlerine ilişkin bilgi paylaşımını artıran şeffaflık kuralları geliştirilmiştir. Ayrıca, çevrim içi mal ve hizmet satışlarına yönelik yeni düzenlemeler ve KDV dolandırıcılığıyla mücadeleye dönük sınır ötesi iş birliği araçları sayesinde KDV tahsilatında iyileşmeler kaydedilmiştir. Ancak, AB'nin kurumsal yapısında harekete geçilebilmesi için 27 üye devletin oybirliğinin şart olması, çoğu zaman ilerlemenin önünde bir engel olarak kalmakta; bu nedenle ya yeterli düzeyde uzlaşma sağlanamamakta ya da ortaya çıkan politikalar optimalden uzak, düşük etkili çözümlerle sınırlı kalmaktadır (EU Commission, 2025b).

Sonuç

AB'nin vergi politikalarında karar alma süreçlerinde uygulanan oybirliği ilkesi, ortak menfaatlerin gözetilmesini ve bütüncül çözümlerin hayata geçirilmesini engelleyen temel bir yapısal sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Her üye devlete tanınan veto hakkı, yalnızca ilerlemeyi yavaşlatmakla kalmamakta; aynı zamanda vergi düzenlemelerinin siyasi pazarlık konusu hâline gelmesine, etkinliği sınırlı ve karmaşık politikaların benimsenmesine yol açmaktadır. Bu durum hem Tek Pazar'ın bütünlüğünü zedelemekte hem de AB'nin küresel düzeyde adil, şeffaf ve etkin bir vergi sistemi oluşturma hedefini zayıflatmaktadır.

Demokratik meşruiyet açısından değerlendirildiğinde, ekonomik ve siyasi bakımdan stratejik öneme sahip vergilendirme alanında Avrupa Parlamentosu'nun karar alma mekanizmalarına sınırlı düzeyde katılımı önemli bir eksiklik oluşturmaktadır. Bu bağlamda, nitelikli çoğunluk oylamasına geçiş, karar alma süreçlerinin hızlandırılması ve demokratik katılımın güçlendirilmesi bakımından önemli bir fırsat sunmaktadır. Böyle bir dönüşüm, Avrupa Parlamentosu'nun sürece daha etkin biçimde katılımını sağlayacak, hesap verebilirlik ve şeffaflığı artırarak AB'nin kurumsal işleyişini demokratik temelde güçlendirecektir.

Bunun yanı sıra, nitelikli çoğunluk sistemine geçişin, yalnızca kurumsal kapasitenin geliştirilmesiyle sınırlı kalmayacağı; aynı zamanda dijitalleşme ve küreselleşme gibi güncel zorluklara karşı daha etkin ve uyumlu bir yanıt üretme imkânı sunacağı öngörülmektedir. Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı ve nihai KDV sistemi gibi girişimlerin hayata geçirilmesi, Tek Pazar'ın işleyişinde uyumu artıracak, yatırım ortamını güçlendirecek ve idari yükleri azaltarak ekonomik büyüme, istihdam ve rekabet gücü üzerinde olumlu etkiler yaratacaktır.

Sonuç olarak, nitelikli çoğunluk oylamasına geçiş, AB'ye yeni bir yetki alanı tanımaktan ziyade mevcut yetkilerin daha etkin, kapsayıcı ve demokratik biçimde kullanılmasına hizmet eden bir mekanizma niteliği taşımaktadır. Lizbon Antlaşması'nda öngörülen geçiş maddesi (passerelle clause), bu sürecin üye devletlerin denetiminde ve demokratik meşruiyet çerçevesinde yürütülmesini güvence altına almaktadır. Dolayısıyla, söz konusu reformun AB'nin vergi politikalarında etkinliği, bütünlüğü ve demokratik meşruiyeti artıracak stratejik bir adım olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Kaynaklar

- AK Europe (2019). Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy, Position Paper February 2019 Economic.
- Craig, P ve, De Búrca, Gráinne (2021). The Evolution of EU Law (3rd edn), Oxford University Press, <https://doi.org/10.1093/oso/9780192846556.001.0001>
- Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) - Part Three: Union Policies And Internal Actions - Title VII: Common Rules On Competition, Taxation And Approximation Of Laws - Chapter 2: Tax provisions - Article 113 (ex Article 93 TEC)
- Dahlberg E. ve diğerleri, (2020). Legal obstacles in Member States to Single Market rules, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies Directorate-General for Internal Policies, European Parliament, Luxembourg.
- EU Commission (2025a). Taxation and Customs Union General information, Erişim adresi: https://taxation-customs.ec.europa.eu/general-information_en, erişim tarihi: 11.9.2025.
- EU Commission (2025b). Taxation and Customs Union Decision-making on EU Tax Policy, Erişim adresi: https://taxation-customs.ec.europa.eu/decision-making-eu-tax_en, erişim tarihi: 12.9.2025.
- European Council (2024). Unanimity, Erişim Adresi: <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/voting-system/unanimity/>, Erişim tarihi: 6.9.2025.
- European Council (2025). How EU tax policy Works, Erişim adresi: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-tax-policy/>, Erişim tarihi: 6.9.2025.
- European Parliament (2025a). Fact Sheets on the European Union, <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en>
- European Parliament (2025b). Handbook On The Ordinary Legislative Procedure, Legislative Activities Unit (LEGI) Directorate for Committee Coordination and Legislative Activities (CCLA) Secretariat General of the European Parliament.
- European Parliament (2025c). Direct taxation: Personal and company taxation, Fact Sheets on the European Union, <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/80/direct-taxation-personal-and-company-taxation>
- European Parliament (2025d). General tax policy, Fact Sheets on the European Union, <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/92/general-tax-policy>
- European Parliament (2019). How EU Treaties are changed, EPRS | European Parliamentary Research Service.

- European Parliament (2021). Working Document on overcoming the deadlock of unanimity voting, European Parliament 2019-2024 Committee on Constitutional Affairs, DT\1229579EN.docx
- Eur-Lex Access to European Union law, Erişim adresi: <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/glossary/unanimity.html>, Erişim tarihi: 3.9.2025.
- Fiott, D. (2021). European Sovereignty - Strategy and interdependence, Chailot Paper / 169.
- García Antón, R. (2013). Indirect Taxation and the role of the European Court of Justice within the preliminary reference procedure, Perspectives on Federalism, Vol. 5, issue 1, 2013.
- Groenendijk, N. (2023). Revenue Capacity of the EU: Taxes, Tax Sharing, and Resource Pooling, Politics and Governance (ISSN: 2183-2463) 2023, Volume 11, Issue 4, Pages 6-16 <https://doi.org/10.17645/pag.v11i4.7240>.
- Helminen, M. (2021). EU Tax Law – Direct Taxation 2021, IBFD Print books, Netherlands.
- Hemels, S. (2024). Tax Autonomy From a Member State Perspective: Are we Faced with a Democratic Deficit? (Chapter 1), National Tax Autonomy and the European Union (ed) Raymond Luja, IBFD.
- HJI Panayi, C. (2023). The Harmonization of Direct Taxes In: EU Fiscal Federalism. Edited by: Alicia Hinarejos and Robert Schütze, Oxford University Press. © Christiana HJI Panayi 2023. DOI: 10.1093/oso/9780198833284.003.0005
- Hosso, A. (2019). The Future of State Sovereignty and Taxation in The European Union, IFC, Erişim Adresi: <https://www.ifcreview.com/articles/2019/july/the-future-of-state-sovereignty-and-taxation-in-the-european-union/> Erişim Tarihi: 4.9.2025
- Kaplanhan, F. (2020). Dijitalleşme, Vergi ve Egemenlik Sorunu, Bilişim Teknolojileri ve İletişim Birey ve Toplum Güvenliği, Editor: Şeker, M., Bulduklı, Y., Korkut, C., Doğrul, M., Türkiye Bilimler Akademisi Yayınları, ss. 169-191.
- Kopits, G. (1992). Tax harmonization in the European Community Policy Issues and Analysis, International Monetary Fund, DOI: <https://doi.org/10.5089/9781557752253.084>
- Korečko, J., Suhányiová, A. ve Suhányi, L. (2017). Principles of Indirect Tax Harmonization in the EU, Economics World, Nov-Dec. 2017, Vol. 5, No. 6, 608-617, doi: 10.17265/2328-7144/2017.06.012
- Lenaerts, K. (2025). The Role of the Court of Justice in Enhancing Tax Fairness in the EU, EC TAX REVIEW 2025/3, Kluwer Law International BV, The Netherlands.

- Lobita, João Carmona ve Loureiro Ferreira, Francisco (2025). Recent EU Direct Tax Initiatives: The End of Tax Sovereignty?, *EU Tax Focus* (10 January 2025), IBFD. |
- Maaïke Geuens, (2024). ‘Substantive Tax Sovereignty Under Globalisation: Re-empowering the States?’ 29(3) *Tilburg Law Review* pp. 18–24. DOI: <https://doi.org/10.5334/tilr.394>
- Manko, R. (2015). EU competence in private law -The Treaty framework for a European private law and challenges for coherence, *EPRS | European Parliamentary Research Service*, January 2015 —PE 545.711.
- Perotto, G. (2024). The Fight Against Harmful Tax Competition in the EU: A Limit to National Fiscal Autonomy, Editörler; Enzo Cannizzaro, Marco Fisicaro, Nicola Napolitano ve Aurora Rasi, Are the EU Member States Still Sovereign States Under International Law?, *European Papers*, Vol. 9, 2024, No 1, ss. 443-460, doi: 10.15166/2499-8249/765.
- Edited by Enzo Cannizzaro, Marco Fisicaro, Nicola Napolitano and Aurora Rasi
- Prokisch, R. (2022). Tax matters: The EU Commission going astray. *Maastricht University*. <https://doi.org/10.26481/spe.20221014rp>
- Remeur, C. (2015). Tax policy in the EU Issues and challenges, *EPRS | European Parliamentary Research Service*, doi: 10.2861/249007
- Saraç, Ö. ve Eroğlu, A. (2021). Vergileme İlkelerinin Anatomisi: Tarihî Kökenler Ve Ülke Anayasaları Üzerine Değerlendirmeler, Efe Akademi Yayınevi, İstanbul.
- Schön, W. (2019). EU Tax Law: An Introduction, *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper* 2019 – 12.
- Ubay, B. (2020), *Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Türkiye Orion Kitapevi- Hukuk Yayınları*, Ankara.
- Zipfel, F. (2009). EU Savings Taxation Directive One piece in the puzzle of cross-border tax policy, *EU Monitor* 65, Deutsche Bank Research Frankfurt am Main Germany.

Türkiye’de Vergi Rekortmenlerine Genel Bir Bakış

Selçuk Buyrukoğlu¹

Özet

Türkiye’de dolaysız vergiler sınıfında yer alan gelir ve kurumlar vergisi açısından listelenen vergi rekortmenleri, en fazla vergi tahakkuk eden mükellefler arasından seçilmektedir. Mahremiyet ilkesi gereği listede isminin görünmesini istemeyen mükelleflere yer verilmezken, diğer mükellefler; isim, kazançlarının faaliyet türü, tahakkuk eden vergi tutarı ve il bilgilerine yer verilerek ilan edilmektedir. Temel gayesi devlete fazla vergi ödeyen mükellefleri onurlandırmak olan bu uygulamanın ekonomik ve sosyal itibar açısından da etkili olduğu söylenebilir.

Türkiye’de 2019-2024 dönemindeki gelir ve kurumlar vergisi rekortmenlerinin ele alındığı bu çalışmada, vergi rekortmenliği uygulamasının tarihsel gelişimi, yasal dayanağı ve ekonomik sonuçları incelenmiş; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ilişkin istatistikler aracılığıyla rekortmenlerin yapısal özellikleri değerlendirilmiştir. Bulgular sonucunda, gelir vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisi mükelleflerine nispeten isminin açıklanmasını istemediği görülmüştür. Ayrıca, gelir vergisindeki kazanç türünün menkul sermaye iradı, kurumlar vergisinde ise bankacılık sektörünün ağırlıklı olduğu bir tablo ortaya çıkmıştır. Vergi rekortmenlerinin ağırlıklı olarak İstanbul’dan çıkmasının ise bu ilde sanayinin gelişmesi ve iş merkezlerinin burada bulunmasıyla alakalı olduğu düşünülmektedir. Son olarak vergi rekortmenlerinin kadın-erkek tasnifine yer verilmiş ve rekortmenlerin ağırlıklı olarak erkek mükelleflerden oluştuğu görülmüştür. Bu durumun sebebinin ise kadınların işgücüne katılım oranının erkeklere nispeten daha düşük olması ile alakalı olduğu yönünde görüş bildirilmiştir.

1 Doç. Dr., Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İİBE, Maliye Bölümü, sbuyrukoglu@cumhuriyet.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-4335-1575.

1. GİRİŞ

Türkiye’de her yıl ilk 100 sıradaki gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin tahakkuk ettikleri vergi miktarı listesini temsil eden vergi rekortmenleri ekonomik, sosyal ve mali açıdan önemli bir yere sahiptir. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) bu mükelleflere takdim ettiği plaketer ile sınırlı etkiye sahip olduğu düşünülen rekortmenlik kavramı, diğer mükelleflere nispeten özellikle sosyal prestij ve finansal yeterlilikler açısından daha etkin bir yapıya kavuşacaktır.

Tarihsel başlangıcı tam olarak bilinmeyen vergi rekortmenliği kavramının yapılan incelemeler neticesinde 1200’lü yıllarda dahi telaffuz edildiği görülmektedir. Günümüzde ise GİB’in resmi internet sitesinde en eski 1998 yılına kadar verileri içeren vergi rekortmenleri listesi yerel ve ulusal basında yer alan haberlere dayandırılarak 1970’li yıllara kadar uzanmaktadır.

2019-2024 yılları arasındaki gelir ve kurumlar vergisi rekortmenlerinin incelendiği bu çalışma, rekortmen mükelleflerin; sektör, il, kadın-erkek ayrımı ve kazanç unsuru bakımından tasnif edilmesi ile ortaya çıkan sonuçların ekonomik yapıyı, sermaye dağılımını ve bölgesel kalkınma eşitsizliklerini yansıtan önemli bir gösterge olduğunu ortaya koymaktadır. Bu bakımdan yayınlanan listelerin ayrıntılı olarak incelendiği ve bu listelere göre politika önerileri sunulması durumunda daha etkili, şeffaf ve verimli bir vergi yapısına kavuşulabilecektir.

2. REKORTMEN VE REKORTMENLİK KAVRAMI

Türk Dil Kurumu *rekortmeni* “rekör kıran kimse” *rekortmenlik* kavramını ise “rekör kırma işi” olarak tanımlamaktadır. (TDK, Genel Türkçe Sözlük). Genellikle spor müsabakalarında kullanılan rekortmen kavramı her yıl en fazla vergi tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından da kullanılmaktadır. Vergiye gönüllü uyum sağlamış, yüksek gelir elde eden ve şeffaf vergi beyanına sahip mükelleflerden ilk 100 sırada yer almış olanlar isimlerinin yayınlanmama mahremiyeti de dikkate alınarak ilan edilmektedir. Bu listenin oluşturulmasında GİB’in rekortmen mükellefleri onore etme gayesi temel amaç gibi gösterilse de mükelleflerin ekonomik ve sosyal itibarı açısından da önemli bir argüman olabilmektedir. Vergi planlaması yapılırken gözden kaçırılmaması gereken bir unsur da, vergi rekortmenleri listesinde yer alan firmaların kamu nezdinde olumlu bir imajının olmasıdır (Demir ve Gökçen, 2014:25).

3. VERGİ REKORTMENLİĞİNİN TARİHSEL SÜRECİ

Vergi rekortmeni listesinin yayımlandığı vergiler olan gelir ve kurumlar vergilerinin yasalaştığı yıl olan 1949 yılı ile birlikte rekortmenlerinde yayımlandığı düşünülmekle birlikte, yapılan literatür çalışması neticesinde vergi rekortmenleri listesinin ne zamandan itibaren yayımlandığına ilişkin net bir veriye ulaşılamamıştır. GİB'in resmi internet sitesindeki istatistikler başlığında gelir ve kurumlar vergisine ilişkin en çok vergi ödeyen mükellefler listesi 1998 yılına kadar gitmekle birlikte, bu listenin daha eski tarihlere kadar var olduğu düşünülmektedir. Yapılan incelemede, bu husustaki ilk söylemlerin Özdal (2014)'ün çalışmasında yer alan “... XIII. yüzyılda, Halep'in imalâthane işletmecileri içerisinde vergi rekortmenleri genellikle dabakhane sahipleri arasından çıkıyordu” ifadelerinden yola çıkarak 1200'lü yıllara kadar dayandığını göstermektedir. Ayrıca, Uz'un (2005) çalışmasının, Konya Ser'îye Sicillerinin incelendiği 148 numaralı defterin tamamı, merkez mahalleleri ile köylerin 1264/1848 yılı vergi mükellefleri listelerini ihtiva ettiği görülmektedir. Bu listeler incelendiğinde ise; “*1. Sınıf vergi miktarı esas alındığında en düşük vergiyi 50'şer kuruşla Abdülaziz ve Şibosman Rumi mahalleleri vergi mükellefleri tarafından, en yüksek vergi ise: 201 kuruşla Şerefşirin mahallesi vergi mükelleflerince ödenmiştir.*” ifadelerine yer verilmiştir. Bu ifadeler Türkiye genelini kapsamasa da Konya ili kapsamında en fazla vergi ödeyen mükelleflerin listelendiğini kanıtlamaktadır. Vergi rekortmenliğine ilişkin Capital dergisinde 01.06.2002 tarihinde yer alan bir habere göre, iş adamı Nafiz Yürekli'nin 1968 yılında, 1970-1980'li yıllarda ise müteahhitlerin vergi rekortmeni olarak ön planda olduğuna vurgu yapılmıştır. Ayrıca 08.04.2007 tarihinde Güngör Uras'ın Milliyet gazetesinde yer alan “Yıllar boyu vergi rekortmenleri değişiyor” başlıklı köşe yazısında vergi rekortmenliğinde 1976 yılına kadar veri paylaşımı yapılmıştır. Vergi rekortmenlerinin ilan edildiği yıllardan birisi olarak kabul edilebilecek zaman dilimi ise 1987'dir. Nitekim Vatansever (2017) Turgut Uzer'in biyografisini ele aldığı çalışmasında “... 1987 yılı Kocaeli mahalli gazetesinde “ilimizde en yüksek vergi verenler” listesinde on altıncı (veya on sekizinci) olarak ismimi gördüğümde önce isim benzerliği zannettim, biraz araştırınca hakikaten vergi rekortmenleri listesindekinin ben olduğumu anladım.” ifadesine yer vererek ilgili yılda da vergi rekortmenleri listesinin yayımlandığını vurgulamıştır. 1980'li yıllarda vergi rekortmenliğine ilişkin ulaşılabilen bir diğer kaynak ise Vikipedi Özgür Ansiklopedideki Matild Manukyan'a ait biyografidir. Bu biyografide Manukyan'ın 1986,1987,1990,1991,1992,1993 yıllarında 6 kez vergi rekortmeni olarak çeşitli ödüller aldığına değinilmiştir.

4. VERGİ REKORTMENLİĞİNİN YASAL DAYANAĞI

Vergilendirmede tipiklik ilkesi gereği her somut fiilin soyut bir hukuk normuna dayandırılması gerekmektedir. Vergi rekortmenlerinin ilan edilmesinin de bir yasal dayanağı bulunmaktadır. 561 sayılı En Fazla Vergi Tahakkuk Eden Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Açıklanmasına İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 1. maddesinde; “4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesinin dördüncü fıkrasında “Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir.” ifadelerine yer verilmiş ve vergi rekortmenlerinin ilan edilmesinde doğrudan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na atıf yapılmıştır. Ayrıca, “Bu hükmün uyarınca, beyan edilen matrah üzerinden adına en fazla vergi tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin açıklanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi bu tebliğin amaç ve kapsamını teşkil etmektedir.” denilerek vergi rekortmenlerinin belirlenmesindeki usul ve esasların 561 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mümkün olduğu vurgulanmıştır. Bu genel tebliğe göre dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki şekilde özetlenebilmektedir:

- *Beyan edilen matrah üzerinden adına en fazla vergi tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin açıklanmasında; mükelleflerin yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahlar ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları dikkate alınacaktır.*
- *Açıklama, Türkiye genelinde adına en fazla vergi tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden 100 mükellefe kadar olanların ad ve unvanları, faaliyet türü, tahakkuk eden vergi tutarı ve mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık bilgilerini içerecek şekilde listelenecektir. Listelerde 100 mükellefe kadar Türkiye genelinde ve her ilin kendi içerisinde adına en fazla vergi tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefi yer alacaktır.*
- *Türkiye genelinde adına en fazla vergi tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden 100 mükellefe kadar olanların yer aldığı listeler (bilgilerinin açıklanmasını istemeyenler hariç) Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından Temmuz ayı sonuna kadar, her ilin kendi içerisinde adına en fazla vergi tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden 100 mükellefe kadar olanların yer aldığı listeler (bilgilerinin açıklanmasını istemeyenler hariç) ise mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından Ağustos ayı sonuna kadar hazırlanacaktır.*

- *Türkiye genelinde adına en fazla vergi tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden 100 mükellefe kadar olanların yer aldığı listeler (bilgilerinin açıklanmasını istemeyenler hariç) Gelir İdaresi Başkanlığının resmî internet adresinde Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından her yıl Ağustos ayı sonuna kadar açıklanacaktır.*
- *Her ilin kendi içerisinde adına en fazla vergi tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden 100 mükellefe kadar olanların yer aldığı listeler (bilgilerinin açıklanmasını istemeyenler hariç) mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından her yıl Eylül ayı sonuna kadar açıklanacaktır.*

5. VERGİ REKORTMENİ OLMANIN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Vergi rekortmeni olan mükellefler birtakım avantaj ya da dezavantajlarla karşılaşabilmektedir. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

Avantajlar;

- Vergi rekortmenleri, toplumda ekonomik, sosyal ve finansal açıdan saygı gören ve takdir edilen kişilerdir.
- Vergi rekortmenlerinin finansal seviyelerinin üst düzey olması onları serbest piyasada daha kolay finansman kaynağı bulma konumuna yerleştirir.
- Vergi rekortmenlerinin yapmış oldukları yüksek tutarlı vergi ödemeleri vergi iadesi alabilmelerini sağlamaktadır.

Dezavantajlar;

- Vergi rekortmenlerinin diğer mükelleflere nispeten daha fazla vergi öder ve vergi yükleri fazla olur.
- Vergi rekortmenlerinin gerek vergi idaresi gerekse vergi denetmenleri tarafından görülmesi onları daha fazla ön plana çıkararak vergi denetimine tabi olma ihtimallerini artırır.
- Vergi rekortmenleri farklı mali taleplerle karşı karşıya kalma endişesi yaşarlar.
- Vergi rekortmenleri, yaptıkları yüksek vergi ödemeleriyle yasal mevzuatın dışında ödül mahiyetinde herhangi bir vergi indirimi alamazlar.

Görüldüğü üzere, vergi rekortmenliğinin avantajlarının yanı sıra dezavantajları da mevcuttur. Devlet nezdinde ise vergi rekortmenlerinin önemi, ödenecek yüksek vergilerinin ülke ekonomisinin büyüme ve

kalkınmasına katkı sağlaması ile sunulacak kamu hizmeti sayısını artıracak olmasıdır.

6. 2019-2014 DÖNEMİNDE TÜRKİYE’DEKİ VERGİ REKORTMENLERİ LİSTELERİNİN GÖRÜNÜMÜ

Bu başlık altında 2019-2024 yılları arasında vergi rekortmenlerine ilişkin seçilmiş bilgilere yer verilecektir. Seçilen bilgiler tablolastırılarak vergi rekortmenlerinin daha somut bir şekilde sınıflandırılması sağlanmış olacaktır.

İlk olarak vergi rekortmenlerine ilişkin verilere geçmeden önce Türkiye’deki gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayılarına yer verilecektir. Tablo 1’deki verilere göre gelir vergisi mükellefi sayısı kurumlar vergisi mükellefi sayısından oldukça fazladır. Bu durum ise gelir vergisinde rekortmen olmanın kurumlar vergisine nispeten daha zor olduğunu göstermektedir. Yani, 10 milyon içerisinde vergi rekortmeni olmak 1,2 milyon içerisinde vergi rekortmeni olmaktan daha zordur. Ayrıca, gelir vergisi içerisinde ücret gelirlerini stopaj suretiyle ödeyen çalışanların sayısının fazlalığı da dikkat çeken başka bir husustur. Bu durum gelir vergisine ilişkin vergi yükünün ağırlıklı olarak çalışanlar üzerinde olduğunu göstermektedir.

Tablo 1: Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları (Kişi)

	Gelir Vergisi					Kurumlar Vergisi Toplam
	GV Faal Mükellef	Gelir Stopaj	GMSİ	Basit Usul	GV Toplam	
2024	2.606.489	4.151.166	2.710.366	821.849	10.289.870	1.191.375
2023	2.478.134	3.962.053	2.266.450	833.417	9.540.054	1.143.344
2022	2.364.625	3.749.494	2.249.233	836.779	9.200.131	1.069.339
2021	2.235.576	3.510.153	2.107.353	836.871	8.689.953	986.318
2020	2.086.100	3.238.862	2.056.305	808.571	8.189.838	918.229
2019	1.964.548	2.888.386	2.030.265	783.455	7.666.654	848.904

Kaynak: GİB, İstatistikler, Aylar İtibariyle Mükellef Sayıları. GV: Gelir Vergisi, GMSİ: Gayri Menkul Sermaye İradı.

Vergi rekortmeni listesinin yayımlandığı gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin bir diğer önemli veri ise bu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payıdır. Tablo 2, 2019-2024 yılları arasındaki gelir ve kurumlar vergisi gelirleri ile bu gelirlerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payını göstermektedir. Bu tabloya göre gelir ve kurumlar vergisi gelirleri toplam vergi gelirleri içerisinde yaklaşık %32-33’lük bir paya sahiptir. Yani yayımlanan vergi rekortmenleri listesi vergi gelirlerinin %32-33’lük kısmını temsil etmektedir. Türkiye’de

dolaylı vergilerin payının %65² civarında olduğu düşünüldüğünde gerçek vergi rekortmenlerini özellikle katma değer vergisi (KDV) ve özel tüketim vergisi (ÖTV) gibi vergilerin nihai tüketiciye yansıtıldığı vergilerde aramak daha doğru olacaktır.

Tablo 2: Gelir, Kurumlar ve Toplam Vergi Gelirlerine İlişkin Rakam ve Oranlar (Bin TL) (%)

Yıl	Gelir Vergisi (G)	Kurumlar Vergisi (K)	Toplam Vergi Geliri (T)	Gelir Vergisi / Toplam Vergi Geliri (G/T)	Kurumlar Vergisi / Toplam Vergi Geliri (K/T)	Gelir ve Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (G/T) + (K/T)
2024	1.527.664.798	890.215.830	7.395.898.672	0,207	0,120366	0,327
2023	694.044.298	786.318.167	4.565.648.561	0,152	0,172225	0,324
2022	356.464.374	507.453.785	2.393.375.049	0,149	0,212024	0,361
2021	219.655.838	177.972.747	1.189.456.121	0,185	0,149625	0,334
2020	158.841.637	105.056.671	852.364.953	0,186	0,123253	0,310
2019	162.704.018	78.828.983	690.343.850	0,236	0,114188	0,350

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri

Gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin temel birkaç veriye yer verdikten sonra vergi rekortmenleri ile ilgili gösterge, yayınlanan vergi rekortmenleri listesinde ismi açıklanan ve açıklanmasını istemeyen mükelleflerin seyri ile alakalıdır. Tablo 3’de vergi rekortmeni olmuş gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden isminin açıklanmasına izin veren ve vermeyenlerin sayısı görülmektedir.

2 Ayrıntılı bilgi için bkz; Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Kamu Kesimi İstatistikleri, Kamu Kesimi Genel Dengesi Verileri.

Tablo 3: Gelir ve Kurumlar Vergisi Rekortmenlerinden İsmi Açıklanan ve Açıklanmasını İstemeyenlerin Sayısı (Kişi)

Vergi Türü	Gelir Vergisi		Kurumlar Vergisi	
	Açıklanan	Açıklanmasını İstemeyen	Açıklanan	Açıklanmasını İstemeyen
2024	21	79	68	32
2023	27	73	66	34
2022	25	75	62	38
2021	28	72	68	32
2020	31	69	71	29
2019	31	69	80	20

Kaynak: GİB, İstatistikler, En Çok Vergi Ödeyen Mükellefler Listesi (Gelir ve Kurumlar Vergisi).

Tablo 3’e göre, gelir vergisi rekortmenlerinin %69-79’u isimlerinin açıklanmasını istememektedir. Bu oran 2019 yılına nispeten 2024 yılında en üst seviyeye çıkmış ve yaklaşık her beş mükelleften dördü ismini gizlemeyi tercih etmiştir. Kurumlar vergisinde ise durum tam tersidir. Yani mükelleflerin çoğunluğu isimlerinin açıklanmasını tercih etmektedir. Bu durum “şeffaf bir şekilde kazancını beyan eden mükelleflerin ismini neden gizlemeyi tercih ettikleri” sorusunu akıllara getirmektedir. Listenin tamamının GİB’in elinde bulunması nedeniyle tercih edilen gizlilik durumunun devlet ile alakalı olmadığı düşünülmektedir. Yardım kuruluşlarının, sponsorluk arayışında olan organizasyonların ve finansal darboğaza girmiş firmaların mali talepleriyle karşı karşıya kalma endişesinin vergi rekortmenlerinin mahremiyeti tercih etmelerinde etkili olduğu düşünülmektedir. İsimleri ilan edilen mükelleflerin ekonomik gücünün ortaya çıkması bu mükellefleri piyasada taze kan olarak gösterebilecektir. Bir diğer görüş ise; rekortmenlerin alçak gönüllülük sergileyerek isimlerini gizli tutma çabasıdır. Ancak bilinmelidir ki; isimleri ilan edilerek onore edilen mükellefler vergiye gönüllü uyumuna, vergi bilincinin gelişimine, mali şeffaflık ve vergi ahlak düzeyinin olumlu yönde gelişimine katkı sağlayacaktır.

Bu başlık altında incelenmesi gereken bir diğer önemli husus ise; vergisini ödemeyen ve halk arasında rencide edilen mükelleflerden oluşan “vergi yüzüstüleri” listesinde isimlerin yayımlanmasında mahremiyet ilkesi aranmazken, mükellefi rencide etmek bir yana saygınlık kazandıracak “vergi rekortmenleri” listesinde mahremiyet ilkesine imkan tanınmasıdır. Bu yüzden gerekli yasal düzenlemeler yapılarak vergi rekortmenleri listesindeki mahremiyet ilkesinin de kaldırılması gerekmektedir.

Tablo 4, gelir vergisi rekortmenlerinin elde ettikleri gelirlerin hangi gelir unsuruna tabi olduğu ile alakalıdır. Bu tabloya göre, isminin açıklanmasına izin veren mükelleflerden menkul sermaye iradı geliri elde ederek vergi rekortmeni olan mükellefler ilk sırada bulunmaktadır. Bu kazançların türü ise genellikle “menkul kıymet yatırım ortaklığı” ve “kendi adına menkul sermaye iradı faaliyetleri”nden oluşmaktadır.

Tablo 4: Gelir Vergisi Rekortmenlerinin Gelir Unsurlarına Göre Tasnifi

	Ticari Kazanç	Zirai Kazanç	SMK	Ücret	MSİ	GMSİ	Diğer Kazanç ve İrad	Toplam
2024	-	-	1	5	15	-	-	21
2023	1	-	2	8	16	-	-	27
2022	2	-	3	2	16	2	-	25
2021	1	-	6	2	16	3	-	28
2020	1	-	7	3	17	3	-	31
2019	2	1	2	1	23	2	-	31

Kaynak: GİB, İstatistikler, En Çok Vergi Ödeyen Mükellefler Listesi (Gelir Vergisi), SMK: Serbest Meslek Kazancı, MSİ: Menkul Sermaye İradı, GMSİ: Gayri Menkul Sermaye İradı

Tablo 4, gelir vergisinin yedi gelir unsuruna göre tasnif edilmiştir. 2019-2024 yılları arası incelendiğinde; diğer kazanç ve irat dışındaki tüm gelir unsurlarında vergi rekortmeni mevcuttur. Bu rekortmenlerin yoğunluğu ise sırasıyla; menkul sermaye iradı, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, ticari kazanç ve zirai kazanç şeklindedir. Bu sıralama ile dikkat çeken diğer önemli bir husus ise; rekortmenlerin çoğunluğunun üretim sektöründen ziyade sermaye ile alakalı olmasıdır. Örneğin, menkul sermaye iradı geliri elde ederek vergi rekortmeni olan mükelleflerin gelirlerinin; kar payı, alacak faizi, mevduat faizi, repo ve ters repo işlemleri ile dağıtılabilecek kârlardan oluşabileceği aşîkârdır. Üretimi temsil eden ticari ve zirai kazançlarda ise; vergi rekortmeni sayısı oldukça azdır. Ülke ekonomisi açısından temenni edilen tablo ise; üretim sektörlerinin, sermayeye nispeten daha etkili olması yönündedir. Bundan dolayı devletin üretim sektörlerine yönelik uygulayacağı destek ve teşvikler ile vergi rekortmenleri listesinin de ticari ve zirai kazanç lehine değişmesi muhtemel olacaktır.

Tablo 5: Kurumlar Vergisi Rekortmenlerinin Faaliyette Bulundukları Sektörler ve Yüzdelik Payları (İlk 10 Sıra)

	Bankacılık	Diğer	Bankacılık (%)
2024	6	2	75
2023	8	2	80
2022	7	-	100
2021	6	3	66,66
2020	8	2	80
2019	7	2	77,77

*Kaynak: GİB, İstatistikler, En Çok Vergi Ödeyen Mükellefler Listesi (Kurumlar Vergisi), * Listede ismi açıklanmayanlar yüzdelik hesaplamaya dâhil edilmemiştir.*

Tablo 5 de tablo 4’ü destekler nitelikte olup kurumlar vergisi rekortmenlerinden ilk on sırada yer alan mükelleflerin sektörel dağılımı gösterilmektedir. Bu sıralamada da menkul sermaye iradı unsuruna göre gelir elde ederek kazanç sağlayan bankacılık sektörü oldukça ağırlıktadır. İlgili yıllara ait kurumlar vergisi rekortmenleri incelendiğinde; dikkat çeken bir diğer önemli husus ise 2019-2021 yılları arasında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının (TCMB) ilk sırada yer alırken, 2022 listesinde ilk sıranın açıklanmaması ve 2023-2024 yıllarında ise TCMB’nin listede yer almamasıdır. Bu durumun gerekçesinin “Kur Korumalı Mevduat” (KKM) sisteminin uygulanmaya başlamasının olduğu ve bu sistem ile oluşan zararların³ TCMB’nin vergi rekortmenleri listesindeki yerini kaybettiği düşünülmektedir.

Tablo 6: Gelir Vergisi Rekortmenlerinin Bağlı Bulundukları İller

	İstanbul	Ankara	İzmir	Gaziantep	Eskişehir	Afyon	Karabük	Bursa	Antalya
2024	11	3		5	2				
2023	15	5	1	5	1				
2022	19	3	2			1			
2021	24	2	1		1				
2020	19	3	2	2	2		1	1	
2019	24	3			2			1	1

Kaynak: GİB, İstatistikler, En Çok Vergi Ödeyen Mükellefler Listesi (Gelir Vergisi).

3 “... 2022 yılında 72 milyar TL kâr etmiş olan Merkez Bankası 2023 yılında 818,2 milyar TL, 2024 yılında 700,4 milyar TL zarar etti. Zararın 2025 yılında da azalarak devam ettiği tahmin ediliyor.” (Mahfi Eğilmez, Kendime Yazılar, 23.08.2025).

Tablo 6, gelir vergisi rekortmenlerinin hangi illerden çıktığını göstermektedir. Bu tabloya göre; sanayinin geliştiği ve iş merkezlerinin çoğunun bu illerde bulunduğu İstanbul, Ankara, İzmir, Gaziantep ve Eskişehir illeri ilk sıralarda yer almaktadır. Özellikle üretimin ve iş sektörünün merkezi olan İstanbul ili vergi rekortmenleri cenneti olarak tabloda ilk sıradadır.

Tablo 7 ve 8'de ise gelir ve kurumlar vergisi rekortmenlerinden ilk beşinin hangi illerden oluştuğuna ve ilgili yıllarda tahakkuk eden toplam vergi içerisindeki paylarına yer verilmiştir.

Tablo 7: Gelir Vergisi Rekortmeni İlk 5 İl ve Bu İllerin Toplam Tahakkuk Eden Vergi İçerisindeki Payları (2019-2024) (%)

2019		2020		2021	
İl	Yüzde (İl/Toplam)	İl	Yüzde (İl/Toplam)	İl	Yüzde (İl/Toplam)
İSTANBUL	51	İSTANBUL	55	İSTANBUL	56
ANKARA	9	ANKARA	8	ANKARA	8
İZMİR	7	İZMİR	7	İZMİR	7
BURSA	4	BURSA	4	BURSA	4
ANTALYA	3	ANTALYA	2	ANTALYA	3
TOPLAM	74	TOPLAM	76	TOPLAM	78
2022		2023		2024	
İl	Yüzde (İl/Toplam)	İl	Yüzde (İl/Toplam)	İl	Yüzde (İl/Toplam)
İSTANBUL	55	İSTANBUL	55	İSTANBUL	54
ANKARA	8	ANKARA	8	ANKARA	9
İZMİR	7	İZMİR	7	İZMİR	7
BURSA	4	BURSA	4	BURSA	4
ANTALYA	3	ANTALYA	3	ANTALYA	3
TOPLAM	77	TOPLAM	77	TOPLAM	76

Kaynak: GİB, İstatistikler, 2000-2024 Vergilendirme Dönemlerinde İller Bazında Beyan Edilen Matrah ve Vergi Tutarları.

Tablo 7, 2019-2024 yılları arasında ilk beş sırada yer alan gelir vergisi rekortmeni illeri ve bu illerin tahakkuk eden toplam vergi içerisindeki payını göstermektedir. Belirtilen tüm yıllarda sıralama aynı olup, İstanbul ilinin tahakkuk eden toplam vergi içerisindeki payının %50'den fazla olduğu görülmektedir. İstanbul'u takip eden Ankara bile İstanbul'un neredeyse altıda bir paya sahiptir. Bu durum İstanbul'un, Türkiye ekonomisi açısından ne

kadar önemli bir yere sahip olduğunu göstermektedir. İlk beş ilin toplamının toplam tahakkuk eden vergi içerisindeki payları incelendiğinde ise bu illerin toplam içerisindeki payının yaklaşık %75 olduğu görülmektedir. Bu durum devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin yaklaşık %75’inin beş il tarafından karşılandığı anlamına gelmektedir. Türkiye’nin 81 ilden oluştuğu düşünüldüğünde; geriye kalan 76 il vergilerin %25’ini karşılamaktadır. Bu durumun nüfus, sanayi, ulaşım vb. gibi faktörlere bağlı olduğu düşünülse de ilk beş ilde (özellikle İstanbul’da) meydana gelebilecek yıkıcı bir doğal afetin ülke ekonomisine etkisi oldukça ciddi olacaktır. Bundan dolayı vergi gelirlerinin tüm illere homojen bir şekilde dağılması Türkiye ekonomisinin lehine olacaktır.

Tablo 8: Kurumlar Vergisi Rekortmeni İlk 5 İl ve Bu İllerin Toplam Tahakkuk Eden Vergi İçerisindeki Payları (2019-2024) (%)

2019		2020		2021	
İl	Yüzde (İl/Toplam)	İl	Yüzde (İl/Toplam)	İl	Yüzde (İl/Toplam)
İSTANBUL (BMVDB)	27	İSTANBUL (BMVDB)	29	İSTANBUL (BMVDB)	31
ANKARA	25	İSTANBUL (İVDB)	27	İSTANBUL (İVDB)	22
İSTANBUL (İVDB)	24	ANKARA	19	ANKARA	18
İZMİR	4	İZMİR	4	İZMİR	5
BURSA	3	BURSA	3	KOCAELİ	3
TOPLAM	83	TOPLAM	82	TOPLAM	79
2022		2023		2024	
İl	Yüzde (İl/Toplam)	İl	Yüzde (İl/Toplam)	İl	Yüzde (İl/Toplam)
İSTANBUL (BMVDB)	36	İSTANBUL (İVDB)	33	İSTANBUL	59
İSTANBUL (İVDB)	27	İSTANBUL (BMVDB)	30	ANKARA	13
ANKARA	16	ANKARA	11	İZMİR	4
İZMİR	3	İZMİR	4	BURSA	3
KOCAELİ	3	BURSA	3	KOCAELİ	2
TOPLAM	85	TOPLAM	81	TOPLAM	81

Kaynak: GİB, İstatistikler, 2000-2024 Vergilendirme Dönemlerinde İller Bazında Beyan Edilen Matrah ve Vergi Tutarları, BMVDB: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, İVDB: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (İstanbul Defterdarlığı).

Türkiye genelinde kurumlar vergisi rekortmenleri içerisindeki ilk 5 ilin ve bu illerin toplam tahakkuk eden vergi içerisindeki paylarının gösterildiği Tablo 8 de Tablo 7'ye benzer özellikler taşımaktadır. İlk sırada İstanbul ili yerini korurken diğer iller de gelir vergisindeki illere benzer illerdir. Bu tabloya sadece Kocaeli ili dahil olurken, ilk beş ilin toplam içerisindeki payı da gelir vergisinden farklı olup yaklaşık %82'ye denk gelmektedir. Bu durumda geriye kalan 76 il, toplam tahakkuk eden verginin %18'ini karşılamaktadır. Bu denli heterojen bir yapının mevcudiyeti, aynı gelir vergisinde olduğu gibi ülke ekonomisi açısından ciddi sakıncalara sebep olabilecektir. Devletin geliştireceği ve elde edeceği vergi gelirlerinin dengeli dağılacağı bir sistem sadece vergi gelirleri açısından değil birçok makroekonomik gösterge açısından da olumlu etkilere sebep olacaktır.

Tablo 9: Gelir Vergisi Kadın-Erkek Vergi Rekortmeni Sayı ve Yüzdeleri (2019-2024)

	Kadın	%	Erkek	%
2024	1	4,76	20	95,2
2023	2	7,4	25	92,5
2022	3	12	22	88
2021	3	10,7	25	89,2
2020	1	3,2	30	96,7
2019	7	22,5	24	77,4
Toplam	17	10,4	146	89,5

Kaynak: GİB, İstatistikler, En Çok Vergi Ödeyen Mükellefler Listesi (Gelir Vergisi).

Tablo 9'da gelir vergisi rekortmenlerinin erkek ve kadın mükelleflere göre dağılımına yer verilmiştir. Vergi rekortmenleri listesinde isminin açıklanmasını isteyenler içerisinde erkek mükelleflerin kadın mükelleflere nispeten daha fazla olduğu görülmektedir. T.C. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı'nın yayımlanmış olduğu istatistiklere⁴ göre; 2024 yılında, işveren ve kendi hesabına çalışan kadın girişimcilerin oranı %18,2'dir. Geriye kalan %81,8'lik kısım ise erkek girişimcilerden oluşmaktadır. Bu oranlar, kadın ve erkek vergi rekortmen oranlarıyla da benzerlik göstermektedir. Başka bir ifadeyle, kadın vergi rekortmenlerinin sayısının az olması kadın girişimcilerin sayısının az olması ile açıklanabilmektedir.

4 Ayrıntılı bilgi için; <https://kadingirisimci.gov.tr/%C4%B1statistikler/> linki incelenebilir.

7. SONUÇ

Bu çalışma, Türkiye’de 2019-2024 döneminde gelir ve kurumlar vergisi rekortmenlerinin görünümünü çok boyutlu bir çerçevede analiz etmiştir. Elde edilen bulgular, vergi rekortmenliğinin yapısal, sektörel ve sosyoekonomik yönlerine ilişkin önemli sonuçlar ortaya koymaktadır.

Öncelikle, gelir vergisi rekortmenlerinin büyük çoğunluğunun isimlerinin açıklanmasını tercih etmediği, kurumlar vergisi rekortmenlerinde ise bunun tersine bir eğilim olduğu tespit edilmiştir. Gelir vergisi rekortmenleri arasında mahremiyet talebinin artması; ekonomik güçlerinin görünür hale gelmesinin yaratabileceği sosyal talepler, sponsorluk ve bağış beklentileri ile piyasa aktörlerinin olası finansal yönelimlerinden duyulan endişelerle ilişkilendirilebilir. Buna karşılık kurumlar vergisi rekortmenlerinin kurumsal kimlik gereği şeffaflık ve kurumsal itibar motivasyonlarıyla isimlerini açıklamaya yönünde daha istekli oldukları görülmektedir.

Gelir vergisi rekortmenlerinin elde ettikleri kazanç türlerine bakıldığında ise menkul sermaye iradı gelirlerinin belirgin biçimde öne çıktığı, üretim faaliyetlerini temsil eden ticari ve zirai kazançların ise oldukça sınırlı olduğu görülmektedir. Bu durum, Türkiye’de sermaye gelirlerinin vergi rekortmenliği listelerinde baskın bir role sahip olduğunu göstermekte; üretim temelli gelirlerin nispeten düşük seviyede kalması ise ekonomik yapının sermaye ağırlıklı bir görüntü sergilediğine işaret etmektedir. Kurumlar vergisi rekortmenlerinde de ilk sıraların bankacılık sektörü tarafından domine edilmesi bu bulguyu desteklemektedir. Özellikle ilgili dönemde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nın (TCMB) önce ilk sıralarda yer alırken daha sonraki yıllarda listeden düşmesi, para politikaları ve KKM uygulaması gibi makroekonomik gelişmelerin vergi rekortmenliği listesini doğrudan etkileyebildiğini göstermektedir.

Coğrafi dağılım bakımından, hem gelir hem kurumlar vergisinde rekortmenlerin ağırlıklı olarak İstanbul, Ankara ve İzmir gibi ekonomik faaliyetlerin yoğunlaştığı şehirlerden çıktığı belirlenmiştir. İl bazlı vergi tahakkukları incelendiğinde İstanbul’un payının gerek gelir gerek kurumlar vergisinde %50’nin üzerinde olduğu, ilk beş ilin toplam tahakkuk payının ise yaklaşık %75-82 bandında seyrettiği görülmektedir. Vergi gelirlerinin bu derece birkaç ile yoğunlaşması, Türkiye’nin ekonomik kırılganlığı açısından önemli bir risk unsurudur. Özellikle İstanbul gibi tek bir merkezin aşırı ağırlığa sahip olması, olası bir doğal afet veya ekonomik şokun ülke gelir performansını ciddi ölçüde etkileyebileceğini göstermektedir.

Çalışmanın bir diğer bulgusu, vergi rekortmenleri arasında kadın mükellef oranının oldukça düşük olmasıdır. Bu durum doğrudan Türkiye'deki kadın girişimciliğinin düşüklüğüyle ilişkilidir. Kadınların işgücüne ve girişimcilik faaliyetlerine katılım oranlarının artırılması, uzun vadede vergi rekortmenliği listelerindeki toplumsal cinsiyet dengesizliğini azaltma potansiyeline sahiptir.

Tüm bu bulgular birlikte değerlendirildiğinde, vergi rekortmenliğinin Türkiye'de ekonomik faaliyetlerin yapısı, sermaye dağılımı, sektörlerin kârlılık dinamikleri ve bölgesel ekonomik yoğunlaşma gibi birçok makro faktörü yansıttığı görülmektedir. Vergi rekortmenliği listelerinin daha kapsayıcı, üretim odaklı ve bölgesel olarak dengeli bir yapıya kavuşması, ancak üretim sektörlerinin desteklenmesi, girişimcilik ekosisteminin güçlendirilmesi, kadın girişimci oranlarının artırılması ve bölgesel kalkınma politikalarının etkin uygulanmasıyla mümkün olacaktır. Ayrıca mahremiyet uygulamasının gözden geçirilmesi, vergiye gönüllü uyumun teşvik edilmesi ve toplumsal vergi bilincinin artırılması açısından önem taşımaktadır.

Kaynakça

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10/1/1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmi Gazete.
- 561 sayılı En Fazla Vergi Tahakkuk Eden Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Açıklanmasına İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 25/5/2024 tarihli ve 32556 sayılı Resmi Gazete.
- Capital Dergisi (01.06.2002), Rekortmenler Şimdi Ne Yapıyor, <https://www.capital.com.tr/is-dunyasi/soylesiler/rekortmenler-simdi-ne-yapiyor#:~:text=%C4%B0stanbul'daki%20pek%20%C3%A7ok%20yol,%C3%A7e%C5%9Fitli%20i%C5%9F%20makinelerini%20kiraya%20veriyorlar.> (Erişim Tarihi: 03.11.2025).
- Demir, V. ve Gökçen, H.B. (2014). Stratejik Yönetim Muhasebesi ve Vergi Planlaması İlişkisi: Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme (VPDM), Muhasebe ve Denetime Bakış, 41, 17-32.
- Eğilmez, M. (23.08.2025), Kendime Yazılar: KKM Faciası, <https://www.mahfiegilmez.com/2025/08/kkm-facias.html>, (Erişim Tarihi: 20.11.2025).
- GİB, İstatistikler, 2000-2024 Vergilendirme Dönemlerinde İller Bazında Beyan Edilen Matrah ve Vergi Tutarları.
- GİB, İstatistikler, Aylar İtibariyle Mükellef Sayıları.
- GİB, İstatistikler, En Çok Vergi Ödeyen Mükellefler Listesi (Gelir ve Kurumlar Vergisi).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri <https://kadingirisimci.gov.tr/%C4%B1statistikler/> (Erişim Tarihi: 20.11.2025).
- Özdal, A.N. (2014). Ortaçağ İslâm Dünyasında Farklı İşletmecilik Türleri ve Organizasyonel Yapıları -Bir Taslak Çalışması-, Marmara Türkiyat Araştırmaları Dergisi, 1(1), 73-95.
- TDK, Türk Dil Kurumu Genel Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 03.11.2025).
- Uras, G. (08.04.2007), Yıllar boyu vergi rekortmenleri değişiyor, Milliyet Gazetesi, <https://www.milliyet.com.tr/yazarlar/gungor-uras/yillar-boyu-vergi-rekortmenleri-degisiyor-195323>, (Erişim Tarihi: 03.11.2025).
- Uz, A.M. (2005). 1264/1848 Yılı Vergi Mükellefleri Listeleri Üzerinde Bir İnceleme Mahallelerde Doğu-Batı Gelişmişlik Farkı ve Yılın Vergi Rekortmenleri, Karpuz, H. ve Eravşar, O. (Ed.), Konya Kitabı VIII içinde (s.27-43). Konya: İnci Ofset.
- Wikipedi Özgür Ansiklopedi, Matild Manukyan’a ait biyografi, https://tr.wikipedia.org/wiki/Matild_Manukyan, (Erişim Tarihi: 03.11.2025).

Türkiye Çay Sektöründe Stopaj Kesintisi Analizi: ÇAYKUR Örneği¹

Yasemin Arıman²

Özet

Roma hukukunda çiftçiler için düzenlenen yasalar çiftçilerin vergi ile ilgili yaşanan sorunlarına çözüm sunmaktadır. Buna göre tarım topluluklarının oluşmasını tarımın vergilendirilmesi takip etmektedir. 1760'lı yıllarda çayın çiftçiler tarafından üretilip satılması aşamasında tahsil edilen vergiden ziyade ticari bir mal olarak ihraç ve ithali durumunda vergilendirilmesinin konu edildiği bilinmektedir. Ülkemizde 1960'lı yıllardan itibaren çay tarımı vergilendirilmektedir. GVK'ye göre çay sektöründe çiftçilere yönelik gelir vergisi uygulamasında tevkifat usulü (stopaj) temel vergileme usulü olarak kabul edilmiştir. Bu çalışmada Türkiye çay sektöründe satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintilerinin 2001-2023 dönemindeki gelişimini ve önemini görmek amaçlanmaktadır. Türkiye 2022 yılı için en çok çay üretimi yapan ülkeler sıralamasında beşinci sırada yer almaktadır. Bölgede üretilen yaş çayın yaklaşık %55-60'ını ÇAYKUR satın almaktadır. ÇAYKUR çay üretiminde ve kültüründe rolü olan hem sektör hem de bölgedeki en önemli aktördür. Çalışmanın verileri ÇAYKUR tarafından yapılan stopaj kesintileridir. Çay tarım alanları miras yoluyla sürekli bölünmekte ve bu durum sektörde gelir vergisi uygulamasında ağırlıklı tevkifat usulünün (stopaj) kullanılmasına neden olmaktadır. Stopaj kesinti miktarı; tarıma ayrılan arazi artışından, yaş çay kg fiyatından ve küresel ısınma gibi olgulardan etkilenmektedir. İlgili dönemde yaş çay kg fiyatlarında sürekli artış olduğu ve 2004 yılı sonrasında çay tarım arazi alanlarında artış olduğu dolayısıyla stopaj kesinti tutarlarına bu durumun yansıdığı tespit edilmiştir. Ayrıca çay tarımında istihdamın azalmadığı ve böylelikle stopaj kesintilerinde bir azalma olmadığı tespit edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre çay tarım sektöründe ÇAYKUR'un önemli

- 1 Bu çalışma 24-26 Nisan 2025 tarihlerinde düzenlenen "International Congress on Social Sciences"da sunulan " Türkiye Çay Sektöründe Satın Alınan Hammadde İçin Yapılan Stopaj Kesintisi Tutarları" başlıklı özet bildirinin genişletilmiş halidir.
- 2 Dr. Öğr. Üyesi, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, yasemin.ariman@erdogan.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-4325-7768>

bir role sahip olduğu, stopaj usulünün devam ettirilmesinin Doğu Karadeniz Bölgesinde vergilemede adalet sağlanması, gelir adaletsizliğinin azaltılması, vergi uyumunun korunması ve artırılması için önemli olduğu kanaatine varılmıştır.

1. Giriş

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) madde 52’de zirai faaliyetlerden doğan kazançları zirai kazanç olarak tanımlamaktadır. GVK’ye göre Türkiye çay sektöründe çiftçilere yönelik gelir vergisi uygulamasında tevkifat usulü (stopaj) temel vergileme usulü olarak belirlenmiş olup, Kanunun 53 maddesinde belirtilen işletme büyüklükleri hadlerini aşan işletmelerin gerçek usulde vergilendirilmesi belirlenmiştir. Bir diğer ifade ile zirai kazanç gelir vergisi, tarımda gerçek usulde ve stopaj olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. GVK madde 94 uyarınca stopajı yapmakla yükümlü olan mükellefler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal alan mükelleflerdir. Türkiye’de çay bitkisi 1924 yılında yasal güvenceye alınmış olmasına rağmen çay tarımından elde edilen gelir, 1960 yılından itibaren 193 sayılı GVK ile vergilendirilmektedir.

Çay, nemli tropik ve subtropik bölgelerde yeterli düzeyde sıcaklık ve nemin bulunduğu yerlerde yıl boyu yetişen ticari bir üründür (Rize Ziraat Odası (RZO), 2015: Koday, 2000: 321). Çay bitkisinin M.Ö. 2737 yılında keşfedildiği ve tıbbi amaçla kullanıldığı (Jollieffe, 2007:23), M.S. 5. yüz yılda tıbbi amacın yanında keyfi tüketim için kullanılmaya başlandığı bilinmektedir (Aksoylu, 2023: 8). Aynı zamanda bir içecek türü olan çay (Michigan Law Review, 1919: 279) ilk olarak üst gelir sınıfı tüketim malı iken zamanla orta gelir sınıfı ve hızlı bir şekilde alt gelir sınıfı tüketim malı olmaktadır (Kichko, 2019: 3).

Türkiye çay sektöründe çay tarımı ve sanayisinin, Doğu Karadeniz Bölgesinde; *“şehirleşme, gelir dağılımı, bölgesel göç, tarım topraklarının verimli kullanımı, erozyonun önlenmesi, tarıma dayalı sanayinin gelişmesi ve benzeri alanlarda sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyinin artmasında lokomotif görevi”* üstlendiği bilinmektedir (Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü (ÇAYKUR), 2025a).

Zirai kazançların; vergilendirilmesinin gerekliliği (Hiçşaşmaz, 1957; İnci, 2009; Taşdelen 2010;) vergi gelirlerinin artırılması için önemi (Hayran, 2013) nasıl vergilendirileceği ve zirai kazançlarda sorumluluk müessesesi (Ensen, 1997; Hayran, 2012; Arpacı, 2023) zirai kazancın tespiti ve emek gelirinin tespitinin güçlüğü (Kazgan, 1952: 197) ile ilgili çalışmalar yapıldığı bilinmektedir. Bununla birlikte tarım sektöründe satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesinti tutarları ve özellikle Türkiye çay sektöründe satın alınan

hammadde için yapılan stopaj kesintileri ile ilgili hazırlanan bir çalışmaya rastlanılmamaktadır. Bu durum bu çalışmanın motivasyonunu oluşturmaktadır.

Bu çalışmada Türkiye çay sektöründe satın alınan hammadde/yaş çay yaprağı için yapılan stopaj kesintilerinin 2001-2023 dönemindeki gelişimi görmek amaçlanmaktadır. Bu amaca ulaşmak için çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi ve nicel araştırma yöntemi birlikte kullanılmaktadır. Araştırmanın evreni Türkiye çay sektörü olup örneklemi sektörde faaliyet gösteren kamu ve özel sektör işletmelerinin stopaj kesintilerinden oluşmaktadır. Ancak hem kamu hem özel sektör stopaj kesintilerine ulaşmak güç olduğu için bu çalışmada ilgili dönemde ÇAYKUR tarafından yapılan stopaj kesintileri analiz edilmektedir.

2. Çay ve ÇAYKUR

Çay, Türkiye’de sadece Doğu Karadeniz bölgesinde yetiştirilmekte ve Doğu Karadeniz’de bulunan her insanın hayatında yalnızca ekonomik üretim ilişkisi ile değil sosyal açıdan da bağlı olduğu bir ürün özelliği göstermektedir. Bunun yanında çayın, Doğu Karadeniz Bölgesinin toplumsal yapısından kaynaklanan karakteristik özellikler gösterdiği bilinmektedir. Bunlardan bir kaçı “*çay üretiminin erkek egemen olması, ücretsiz aile işçiliğinin yaygınlığı, çayın tamamlayıcı gelir niteliğinde olması, üreticilerin ağırlıklı olarak yaşlı nüfustan oluşması, bölgede yaşayan gençlerin tarım sektöründen farklı alanlarda istihdam edilmesi ve çay üretiminde yerli ve yabancı olarak Gürcü ağırlıklı bir işgücünün varlığıdır*”. Son yıllarda Afganistan, Gambia, Senegal, Sudan (Aksoylu, 2023: 56, 172) ve Suriye’den gelen göçmen işçiler de bu iş gücü grubunun bir parçası olmaktadır .

ÇAYKUR çay üretiminde rolü olan hem sektör hem de bölgedeki en önemli aktördür. Çalışma kapsamında ele alınan çay ve ÇAYKUR için kavramsal çerçeve aşağıda yer almaktadır.

2.1. Dünyada ve Türkiye’de Çay

Çalışma kapsamında ele alınan çay bitkisine yönelik temel veriler dünya ve Türkiye için aşağıda yer almaktadır.

2.1.1. Dünyada Çay Üretimi

Çay bitkisi bir ağaç görünümünde olup yeterli sıcaklık ve nemin bulunduğu topraklarda yıl boyu sürgün vermekte ve yaprağını dökmemektedir. Bu bitki genel olarak gelişmesinin 3. yılından itibaren saçak kökler oluşmaya başlar ve 5. yılın sonunda hasat edilmeye uygun hale gelir (RZO, 2015).

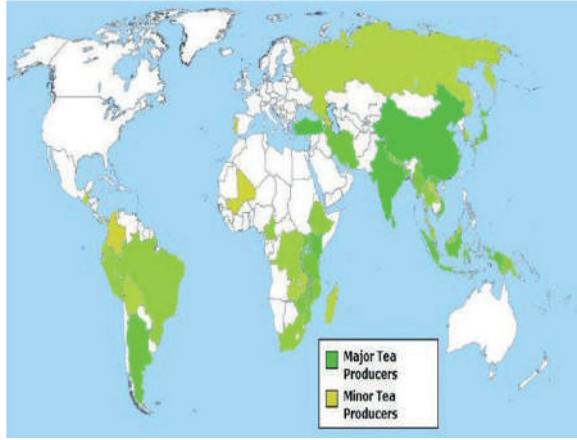
Çayın anavatanı olarak Assam'ın kuzeydoğusunda yer alan Tibet platosundan sarkan Birmanya, Assam ve Batı Yunnan sırtlarının kesiştiği bölge kabul edilmektedir (Zihnioğlu, 2010: 67). Hindistan, Kenya, Çin, Sri Lanka, Türkiye, Endonezya, Bangladeş, Vietnam, Arjantin, Uganda, Malavi, Ruanda, İran, Tanzanya Birleşik Temsilcisi, Nepal, Zimbabve, Malezya, Okyanusya, Rusya Federasyonu, Diğer Eski SSCB, Brezilya, Japonya ve Güney Afrika'da çay yetiştirildiği bilinmektedir. Çay yetiştirilen ülkeler Uzak Doğu, Afrika, Yakın Doğu, Latin Amerika, Karayipler, Bağımsız Devletler Topluluğu ve Okyanusya olmak üzere 7 ülke grubunda toplanmaktadır. Türkiye yakın doğu ülke grubunda yer almaktadır (Food and Agriculture Organization (FAO), 2024). Aşağıda Şekil 1'de görüldüğü üzere çay dünyada, geniş bir coğrafyada, çay yetiştirmek için uygun iklim koşullarına sahip birçok kıtada yetiştirilmektedir.

Şekil1: Dünyada Çay



Kaynak: Rize Ticaret Borsası (RTB, 2018: 7)

Şekil 2: Büyük ve Küçük Ölçekli Çay Üreten Ülkeler



Kaynak: RTB (2018: 74)

Yukarıda Şekil 2’de görüldüğü üzere Türkiye büyük çay üreticisi ülkeler kategorisinde yer almaktadır.

Şekil 3: Çay Kültürü Üretimi ve İhracatı Sınıflandırması

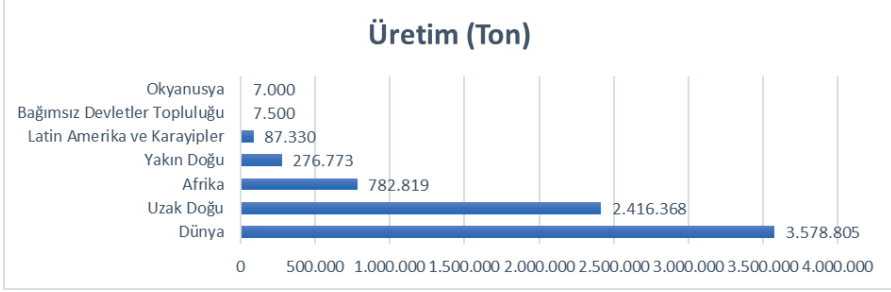


Kaynak: Rocha Tea

Çay üreten ülkeler; Yüksek çay üretimi ve yüksek çay ihracat hacmine sahip ülkeler, Nispeten çay üretimi ve çay ihracatı olan ve/veya dünya çay kültürü için büyük öneme sahip ülkeler, Düşük çay üretimi/ihracatı olan ve dünya çay kültürü için çok az öneme sahip ülkeler şeklinde de gruplandırılabilir. Yukarıda Şekil 3’e göre Türkiye nispeten çay üretimi ve çay ihracatı olan ve/veya dünya çay kültürü için büyük öneme sahip ülkeler grubunda yer almaktadır.

Dünyada çay üretimi ve ülkelere göre çay üretimi verilerine aşağıda Şekil 4 ve 5'te yer verilmektedir.

Şekil 4: Dünya'da Çay Üretimi (2022/Ton*)

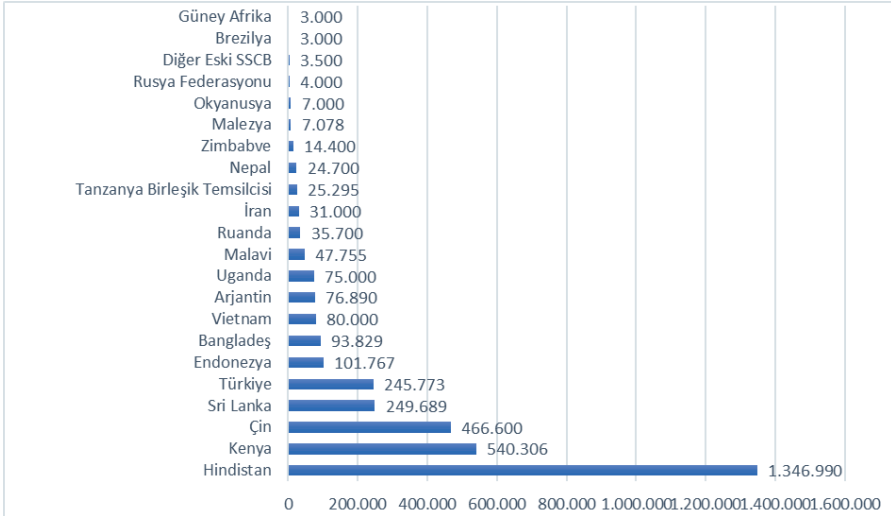


Kaynak: EAO (2024). *Current Global Market Situation and Medium-Term Outlook/Committee on Commodity Problems verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.*

**Verilere ülkeler ve diğer dâhildir.*

Yukarıda Şekil 4'e göre 2022 yılında dünyada 3.578.805 ton çay üretilmiştir. Buna göre Uzak Doğu 2.416.368, Afrika 782.819, Yakın Doğu 276.773, Latin Amerika ve Karayipler 87.330, Bağımsız Devletler Topluluğu 7.500 ve Okyanusya 7.000 ton çay üretimi gerçekleştirmiştir.

Şekil 5: Ülkelere Göre Çay Üretimi



Kaynak: EAO (2024). *Current Global Market Situation and Medium-Term Outlook/Committee on Commodity Problems verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.*

Şekil 5'e göre 2022 yılı için sırasıyla en çok çay üretiminin yapıldığı ülkeler Hindistan, Kenya, Çin, Sri Lanka, Türkiye ve Endonezya'dır. Dünyada en büyük onuncu tarım ülkesi (İstikbal, 2022: 21) olan Türkiye 2022 yılı için en çok çay üretimi yapan ülkeler sıralamasında beşinci sırada yer almaktadır.

2.1.2. Türkiye'de Çay

Çay Türkiye'de arz açığı olan, stratejik öneme sahip 21 tarım ürününden biridir (Sağ, 2024: 94). Türkiye'de tarım alanı, Türkiye'de çay yetiştirilmeye ayrılan alan, çay tarımı yapılan illerde çay tarımına ayrılan tarım alanları, Türkiye'de yaş çay yaprağı üretimi, Türkiye'de çay üretici sayısı verilerine aşağıda Tablo 1-3 ve 6-9 Şekillerde yer verilmektedir.

Tablo 1: Türkiye'de Tarım Alanı

Yıllar*	Arazi Alanının Yüzdesi Olarak Tarım Arazisi	Tarım Arazisi (km ²)
2000	52,59540299	404790
2001	53,23077323	409680
2002	53,52701948	411960
2003	52,80979172	406440
2004	53,54521004	412100
2005	53,56210127	412230
2006	52,61359354	404930
2007	51,3298598	395050
2015	50,09030313	385510
2016	49,80055351	383280
2017	49,32759898	379640
2018	49,11710822	378020
2019	49,00536621	377160
2020	49,06513519	377620
2021	49,49001468	380890

Kaynak: World Development Indicators (2024) verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

**2008-2014 yılları verilerine ulaşılamamıştır.*

Yukarıda Tablo 1'e göre yıllar itibariyle arazi alanının yüzdesi olarak, tarım arazisi yüzdesi 2015 yılı sonrası azalmakta buna karşın km² ye göre tarım arazisi alanı artış ve azalış dalgalanması göstermektedir.

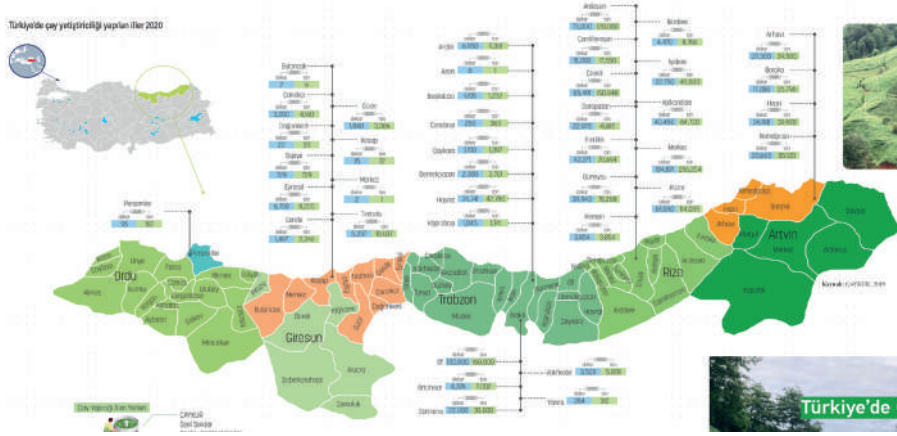
Tablo 2: Türkiye’de Tarım Alanı ve Çay Tarım Alanı

Yıllar	Türkiye Tarım Alanı (Bin Hektar)	Çay Yetiştirmeye Ayrılan Alan (Dekar)
2010	39 011	758 641
2011	38 231	758 895
2012	38 399	758 566
2013	38 423	764 255
2014	38 558	760 494
2015	38 551	762 073
2016	38 328	763 609
2017	37 964	821 079
2018	37 797	781 334
2019	37 716	785 693
2020	37 762	786 813
2021	38 089	789 001
2022	38 501	791 285
2023	38 559	832 205

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) (2024) İstatistiksel Tablolar-Tarım ve Orman Alanları/Tarım Alanları, Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkileri/Çay verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Yukarıda Tablo 2’ye göre çay tarımına ayrılan arazilerde çok önemli bir değişim meydana gelmemiştir. 2010 yılı ve 2023 yılları arasında yaklaşık 70.000 dekardan fazla artış olmuştur. Ayrıca 2016 yılı sonrasında çay tarım arazilerine ayrılan alan artışı görülmektedir. Bu durum yeni çay bahçelerinin oluşturulması için verilen ruhsatlar ile açıklanmaktadır.

Şekil 6: Türkiye’de Çay Yetiştiriciliği Yapılan İller



Kaynak: Kalkınma Atölyesi (2020: 1)

Yukarıda Şekil 6’da göre Artvin’in sahil kesiminde yer alan ilçelerinde, Rize’nin tamamında, Trabzon’un Rize ve Giresun sınırlarındaki ve çoğu sahil kesimindeki ilçelerinde, Giresun’un Trabzon sınırındaki ve sahil kesiminde yer alan ilçelerinde ve Ordu’nun sadece Perşembe ilçesinde çay tarımı yapıldığı görülmektedir.

Tablo 3: İllere Göre Çay Tarım Alanları (Bin da)

Yıllar	Trabzon	Giresun	Rize	Artvin	Toplam
2018	149	16	526	90	781
2019	150	16	528	91	785
2020	151	16	528	92	787
2021	151	16	529	92	788
2022	152	17	531	92	792

Kaynak: Tarımsal Ekonomi Ve Politika Geliştirme Enstitüsü (TEPGE), (2023: 6) verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

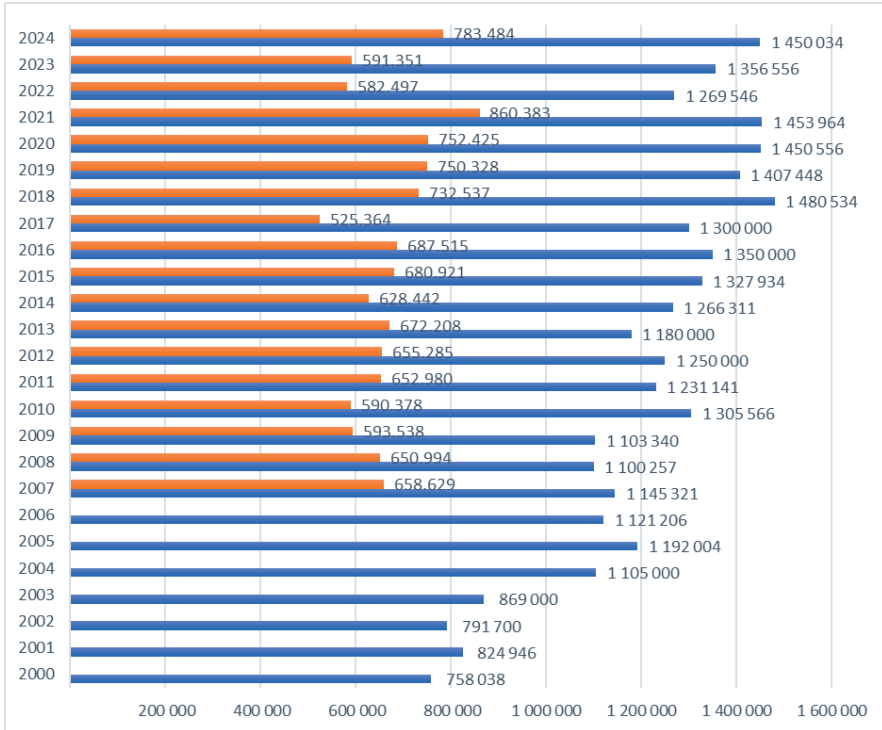
Yukarıda Şekil 6 ve Tablo 3’e göre en fazla çay tarım alanı Rize’de bulunmaktadır. Rize’yi sırasıyla Trabzon, Artvin ve Giresun takip etmektedir. 2000 yılı istikrar programı öncesinde Doğu Karadeniz bölgesinde çay üreticileri destekleme araçları ile ürün bazlı desteklenmektedir. 2000/267 karar sayılı 14 Mart 2000 tarihli Bakanlar Kurulu Kararına göre doğrudan gelir desteği (DGD) sistemi ile üreticiler ürün bazlı değil, dönüm ve arazi bazlı desteklenmektedir. Bu nedenle çay tarımı yapılan arazi hektarındaki artışın nedeni olarak dönüm

ve arazi bazlı DGD gösterilebilir. 2032 yılına kadar çay üretiminin 54.400 ton, tüketiminin 58.359 ton olması öngörülmektedir (FAO, 2024: 11-13). Bu nedenle dünyada çay üretimi ve tüketiminin arttığı ve artacağı (FAO, 2024) göz önünde bulundurulduğunda tarım arazileri hektarındaki artış kaçınılmaz görülmektedir.

Yaş çay yaprağı alımı 1930 yılında küçük ölçekli işletmeler, 1947 yılından 1984 yılına kadar devlet ve 1984 yılı sonrasında hem devlet hem de özel sektör fabrikaları tarafından yapılmaktadır. Türkiye’de toplamda 274 çay fabrikası olduğu bilinmekte olup bu fabrikaların 47’si ÇAYKUR, 229’u ise özel sektör firmalarınca işletilmektedir (Aksoylu, 2023:14).

Yaş çay yaprağından siyah, yeşil, beyaz, organik ve son olarak mor çay üretildiği bilinmektedir (Karlsson, 2022: 106). Türkiye’de yaş çay yaprağından siyah, yeşil, beyaz ve organik çay üretilmektedir (ÇAYKUR, 2024). Buna göre 2000-2023 yılları için yaş çay yaprağı üretimi miktarına aşağıda Şekil 3’te yer verilmektedir.

Şekil 7: Türkiye’de Yaş Çay Yapraklı Üretimi (Ton)



Kaynak: Şekil 6'daki İller İçin

TÜİK (2025), İstatistiksel Tablolar-Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkileri-Çay verileri ve ÇAYKUR (2024) Faaliyet Raporlarından yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Yukarıdaki Şekil 7’de toplam yaş çay yaprağı üretimi ve ÇAYKUR yaş çay yaprağı üretimi görülmektedir. ÇAYKUR 2023 yılında 591.351 ton yaş çay yaprağı üretimi gerçekleştirmiştir. Ayrıca çay üretiminin yıllar itibariyle dalgalanma gösterdiği nihai olarak 2001-2023 döneminde özellikle 2004 yılı sonrası artış gösterdiği görülmektedir. 2004 yılı sonrası önemli artışın nedeninin DGD sistemi olduğunu söylemek yerinde olacaktır. Öyle ki 2000 yılında DGD sistemine geçilmiş, böylelikle kullanılmayan veya çay tarımına kazandırılacak araziler çay tarımına kazandırıldığı ve yeni çay bitkilerinin 5 yılını doldurup hasat aşamasına geldiği ve hasatlarının 2005 yılı itibariyle başladığı ve böylelikle çay üretiminin arttığı söylenebilir.

Türkiye’de tarımsal istihdamın toplam istihdam içindeki payının 2000 yılı ve sonrasında azaldığı bilinmektedir (Özcan, 2023: 13). Ancak bu durumun aksine Şekil 7’de takip edilebileceği üzere yaş çay yaprağı üretimi artışının göçmen işçilerin istihdamını artırdığını ve böylelikle çay tarımı istihdamının azalmadığı, tersine artış gösterdiği söylenebilir.

Tablo 4: İllere Göre Yaş Çay Yaprığı Üretimi (Ton)

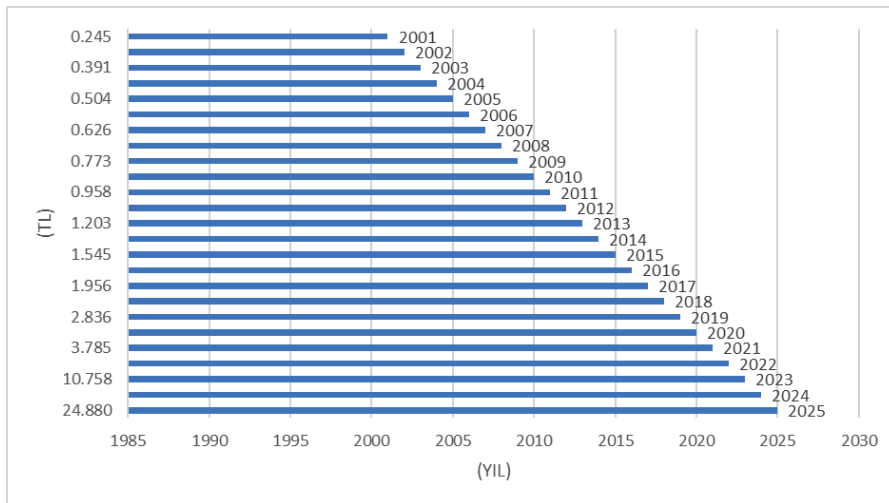
Yıllar	Artvin	Giresun	Ordu	Rize	Trabzon	Toplam
2004	65505	22828	66	816252	200349	1105000
2005	71261	27387	65	886456	206835	1192004
2006	73116	25795	58	854684	167553	1121206
2007	76563	26007	59	870894	171798	1145321
2008	73551	24984	57	836628	165037	1100257
2009	76500	26007	58	828977	171798	1103340
2010	125487	23265	61	880443	276310	1305566
2011	61562	24623	53	960270	184633	1231141
2012	113280	28712	80	942424	165504	1250000
2013	120028	24062	62	798201	237647	1180000
2014	128474	21654	42	838995	277146	1266311
2015	137722	25474	47	869387	295304	1327934
2016	155733	30988	63	859356	303860	1350000
2017	129305	29722	134	903660	237179	1300000
2018	152240	30120	36	958412	339726	1480534
2019	146016	30710	41	905650	325031	1407448
2020	154069	29934	37	933848	332668	1450556

2021	159898	30582	38	935201	328245	1453964
2022	134952	27209	32	820644	286709	1269546
2023	146565	31601	32	872318	306040	1356556
2024	156315	36247	31	926491	330950	1450034

Kaynak: TÜİK (2025), *İstatistiksel Tablolar-Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkileri-Çay verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır:*

Yukarıda Tablo 4'e göre çay üretimi yapılan iller arasında Ordu ili dışında kalan diğer illerde üretilen yaş çay yaprağı üretimi son üç yılda artış göstermektedir. 2004 ve 2024 yılları arası değişim analiz edildiğinde Ordu ilinde 66 ton yaş çay yaprağı üretiminden 31 ton yaş çay yaprağı üretimine şeklinde önemli miktarda yaş çay üretim miktarının azaldığı, Ordu ilinde çay tarımının zamanla yapılmayacağı söylenebilir. Aynı zamanda 2017 yılında Ordu ilinde 134 ton çay üretimi dikkat çekmektedir. Diğer yıllara göre yaş çay üretim miktarının çay tarımına ayrılan alandan kaynaklanmadığı, fabrika üretim kapasiteleri ve diğer illerden transfer edilen yaş çay yapraklarının Ordu ilinde üretilmiş olabileceği ancak bu durumların araştırılmaya muhtaç olduğu söylenebilir.

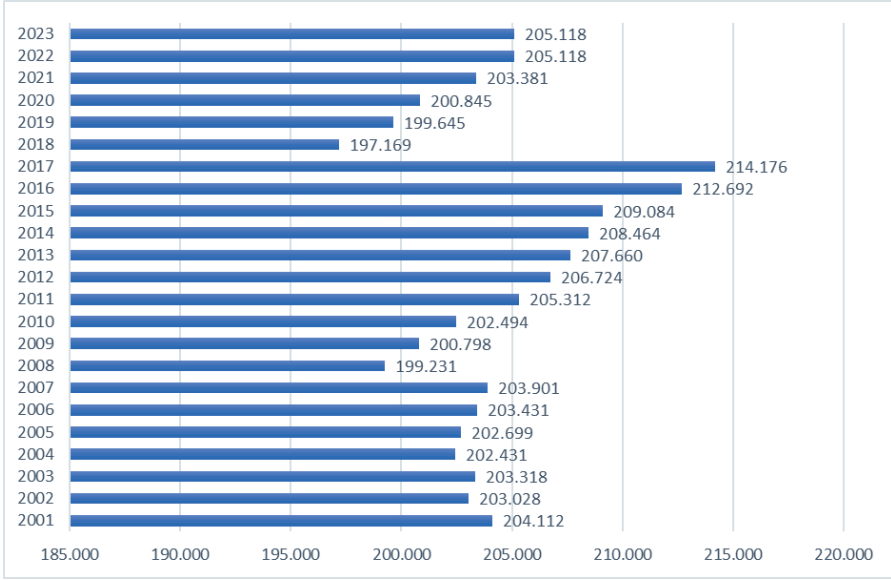
Şekil 8: Türkiye Yaş Çay Fiyatları (Kg/TL)



Kaynak: Türk Çayı, *Yıllar itibariyle Yaş Çay Kg Fiyatları (2001-2025) verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır:*

Yaş çay (kg) alım fiyatları her yıl güncellenmektedir. Yukarıdaki Şekil 8'e göre 2001 ve 2023 yılları arasında (kg) yaş çay fiyatında önemli artış olduğu görülmektedir. Yıllara göre değişiklik gösteren ekonomik göstergelerin bu duruma neden olduğu söylenebilir.

Şekil 9: Türkiye'de Yaş Çay Üretici Sayısı



Kaynak: ÇAYKUR (2025b), Faaliyet Raporları verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır. Bir çay üreticisinin birden fazla çay cüzdanına sahip/üretici olma hakkı vardır (ÇAYKUR, 2019: 8).

Tablo 3 ve Şekil 9'a göre çay tarım alanlarının artması ile üretici sayısının artmasının paralellik gösterdiği söylenebilir. Ayrıca miras yoluyla çay tarım alanları sürekli bölünmektedir (Saklı, 2004: 42). Her bölünme yeni üretici yaratmaktadır. Bu artışın bir nedeninin de bu olduğu söylenebilir.

2.2. ÇAYKUR

ÇAYKUR “233 Sayılı KHK. hükümlerine tabi, sermayesinin tamamı devlete ait, tüzel kişiliğe sahip, faaliyetlerinde özerk ve sorumluluğu sermayesiyle sınırlı bir İktisadi Devlet Teşekkülü (İDT) olup, Tarım ve Orman Bakanlığının ilgili kuruluşudur. Bakanlar Kurulunun 2017/9756 sayılı kararı ile Türkiye Varlık Fonuna aktarılmıştır”. Doğu Karadeniz Bölgesinin stratejik kurumlarından biri olan ÇAYKUR; “49 Yaş Çay İşleme Fabrikası, 2 Pazarlama ve Üretim Bölge Müdürlüğü, 7 Pazarlama Bölge Müdürlüğü, Anatamir Fabrikası, Atatürk Çay

Tablo 5: Çay Fabrikalarının İl ve İlçe Dağılımı (ÇAYKUR)

	İller	İlçeler	Fabrikalar
1	Rize	Merkez	1 Ambarlık
2	Trabzon	Araklı	2 Araklı
3	Rize	Ardeşen	3 Ardeşen
4	Artvin	Arhavi	4 Arhavi
5	Rize	Çayeli	5 Aşıklar
6	Rize	Merkez	6 Azaklı
7	Trabzon	Of	7 Bölümlü
8	Rize	Çayeli	8 Büyükköy
9	Rize	Merkez	9 Camıdağı
10	Rize	Merkez	10 Cumhuriyet
11	Trabzon	Of	11 Çamlı
12	Rize	Çayeli	12 Çayeli
13	Rize	İyidere	13 Çiftlik
14	Rize	Derepazarı	14 Derepazarı
15	Trabzon	Of	15 Eskipazar
16	Rize	Fındıklı	16 Fındıklı
17	Rize	Merkez	17 Gündoğdu
18	Trabzon	Hayrat	19 Hayrat
19	Artvin	Hopa	20 Hopa
20	Rize	İyidere	21 İyidere
21	Rize	İyidere	22 Kalecik
22	Rize	Kalkandere	23 Kalkandere
23	Trabzon	Of	24 Karaca
24	Artvin	Kemalpaşa	25 Kemalpaşa
25	Rize	Merkez	26 Kendirli
26	Rize	Pazar	27 Kirazlık
27	Rize	Pazar	28 Melyat
28	Artvin	Borçka	29 Muratlı
29	Rize	Çayeli	30 Musadağı
30	Trabzon	Of	31 Of
31	Rize	Merkez	32 Ortapazar
32	Rize	Pazar	33 Pazar
33	Rize	Merkez	34 Pazarköy
34	Rize	Çayeli	35 Sabuncular
35	Rize	Merkez	36 Salarha
36	Rize	Merkez	37 Selimiye
37	Trabzon	Sürmene	38 Sürmene
38	Rize	Kalkandere	39 Taşçılar
39	Rize	Pazar	40 Pazar / Taşlıdere
40	Rize	Derepazarı	41 Tersane
41	Giresun	Tirebolu	42 Tirebolu
42	Rize	Güneysu	43 Güneysu / Ulucami
43	Rize	Merkez	44 Veliköy

44	Rize	Merkez	45 Zihniderin
45	Rize	Ardeşen	46 Işıklı
46	Rize	Hemşin	47 Hemşin Organik
47	Rize	Fındıklı	48 Sümer
48	Rize	Çamlıhemşin	49 Çamlıhemşin
49	Rize	İkizdere	50 İkizdere

Kaynak: Aruman (2025: 1153)

Yukarıda Tablo 5'te ÇAYKUR çay fabrikalarının bulunduğu il ve ilçeler detaylı bir şekilde görülmektedir. Buna göre ÇAYKUR: Artvin'de 4 ilçede, Giresun'da 1 ilçede, Rize'de 12 merkez ve 24 ilçede olmak üzere toplamda 36, Trabzon'da 8 ilçede çay fabrikalarında yaş çay alımı yapmaktadır.

3. Stopaj ve Çay Müstahsilinin Vergilendirilmesi

Stopaj, kaynakta kesme olarak da bilinen modern bir tahsil türü olup alacaklıya ödeme yapılması sırasında daha sonra mahsubu yapılmak üzere vergi sorumlularınca kaynaktan kesilip verginin devlete ödenmesi işlemi olarak ifade edilmektedir (Bulut, 1996: 2).

Gelişmiş ülkelerde köyden kente göçün önlenmesi amacıyla bir sosyal politika aracı olarak tarım sektörünü diğer sektörlerle göre daha fazla korumaktadır. Sadece Türkiye'de değil dünyada da tarım sektörü lehine vergilendirme politikaları yapılmaktadır. Günümüzde bu korumacılık politikalarının zemininde gıda güvenliği ve gıda egemenliği kaygıları bulunmaktadır. COVID-19 dönemindeki tarım sektörüne olağanüstü yardım ve teşvikler sağlanmıştır. Tarım sektöründe 2023 yılında 25,2 milyar TL gelir vergisi vergi harcaması yapılmıştır. Gelir vergisi vergi harcamaları ilk beş vergi harcaması kalemi içinde dördüncü sırada, stopaj usulüyle vergilendirilen zirai kazançlara yer almakta olup toplamdaki payı 4,45'tir. Buna göre gelir vergisinde stopaj usulüyle düşük oranda vergilendirme en önemli harcaması kalemi olma özelliği taşımaktadır. Ayrıca Türkiye'de, tarım sektörünün vergi harcaması yoluyla üretim desteklerinden daha çok destek sağlandığı bilinmektedir (Sağ, 2024: 218).

Çay müstahsili, çay tarımı ile uğraşan çiftçiye denilmektedir. Stopaj usulüne göre vergilendirilen müstahsillerin, mali kayıt tutma ve beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

3.1. Stopaj

Çay tarımı dolayısıyla zirai kazanç elde edenler stopaj veya gerçek usulde vergiye tabidir. 193 sayılı GVK'ya göre çay ziraatında ekili arazi 150 dönümden az ise stopaj 150 dönümden fazla ise gerçek usulde vergilendirilir (Ay, 2025: 670). Türkiye'de zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin toplam mükellefler içindeki oranı %4'tür. Türkiye'de tarım işletmeleri küçük ölçekli ve % 99'u hane halkı işletmesi olması nedeniyle çoğunluğu stopaj usulünde vergilendirilmektedir (Sağ, 2024: 219). Çay tarım alanlarının miras nedeniyle sürekli bölündüğü (Saklı, 2004: 42) göz önünde bulundurulduğunda çay sektöründe zirai kazançlarının çok önemli bir bölümünün stopaj usulüne göre vergilendirildiği rahatlıkla söylenebilir.

Stopaj usulüne göre alıcı, müstahsilin elde ettiği gelirinden vergiyi tahsil ederek müstahsile ödeme yapmaktadır. Alıcının müstahsil gelirinden hangi oranda vergi kesintisi yapacağı değişiklik göstermekle birlikte GVK madde 94'te açıkça belirtilmektedir.

Tarım sektöründe çiftçilerin zirai kazançları stopaj usulüyle vergilendirilmekte ve gelir vergisi tarifesi yerine sabit oranlar uygulanarak ödenecek vergi hesaplanmaktadır. Buna göre yaş çay müstahsillerinden yapılan kesintiler şu şekildedir: %2 Zirai Stopaj, %2 Bağkur, %0 2 Borsa, 250 TL Ziraat Odası (Yıllık). Rize, Trabzon ve Giresun olmak üzere üç ticaret borsasında yaş çay müstahsillerinden %02 borsa kesintisi yapılmaktadır (Arıman, 2025). Rize, Of, Çayeli, Pazar, Ardeşen, Kalkandere, Hopa, Güneysu, Sürmene, Fındıklı, Hayrat, Arhavi, İyidere, Derepazarı, Borçka, Çamlıhemşin, Araklı, İkizdere, Dernekpazarı, Çanakçı, Ortahisar, Eynesil, Çaykara olmak üzere toplam 23 ziraat odası bulunmakta ve bu odalar için yaş çay müstahsillerinden yıllık 250 TL ziraat odası kesintisi yapılmaktadır (Türk Çayı).

3.2. Çay Müstahsilinin Vergilendirilmesi

Çay bitkisini yetiştirip sonrasında hasat yapan bireyler çay müstahsili olarak anılmaktadır. Çay bitkisinin yetiştirme süresi 5 yıl olarak kabul görmektedir. Buna göre ekiminden itibaren 5 yılı tamamlayan bitki hasata hazır hale gelmektedir. Çay bitkisinin hasatı bitkinin yetiştiği rakıma göre farklılık göstermekle birlikte yılda 3 veya 4 kez yapılmaktadır. Müstahsil yaş çay yapraklarını ÇAYKUR veya özel sektör çay fabrikalarına satarak gelir elde etmektedir. Elde ettiği bu gelir dolayısıyla müstahsilin GVK uyarınca vergi ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. Yaş çay yaprağını teslim alan işletme müstahsil makbuzu düzenlemektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 487 sıra numaralı tebliği ile müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olan alıcılar 1 Ocak 2018 itibariyle e-müstahsil makbuzunu, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirlediği şematron

standartlarına göre elektronik ortamda düzenleme imkanına kavuşmuştur. ÇAYKUR müstahsil makbuzunu 2024 yılına kadar müstahsillere fiziki belge olarak teslim etmektedir. 2024 yılı itibarıyla müstahsil makbuzu elektronik olarak, e-müstahsil makbuzu, ÇAYKUR web sayfasından taraflarca izlenebilmektedir.

Cumhuriyet sonrası dönemde zirai kazançların vergilendirilmesi hükümleri 193 sayılı GVK madde 53³ ve 94'te düzenlenmektedir. Buna göre zirai kazançlar GVK'de yer alan hükümler çerçevesinde vergilendirilmekte, gerçek usulde vergilendirme ve stopaj yoluyla vergilendirme olarak iki kategoriye ayrılmaktadır. Zirai kazançların vergilendirilmesinde temel usul stopaj usulüdür. Ancak GVK madde 53'te belirtilen bazı şartların gerçekleşmesi durumunda zirai kazançların gerçek usulde vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır (Öncel vd. 2010: 284; Özcan, 2023: 64).

Bir çay çiftçisi ÇAYKUR'a 1 ton yaş çay sattığında 2024 yılı için 17.000TL'lik brüt gelir elde etmektedir. Bu durumda çiftçinin borsa kaydı bulunmadığı durum için kesilecek gelir vergisi oranı %4 ve borsaya kaydı bulunması durumu için kesilecek gelir vergisi oranı %2 olacaktır. Ödenecek gelir vergisi brüt satış bedelinin vergi oranı ile çarpılması suretiyle hesaplanır. Buna göre,

$$17.000 \text{ TL} \times \%4 = 680 \text{ TL}$$

$$\text{Net tutar} = \text{Brüt satış tutarı} - \text{Vergi}$$

$$17.000 \text{ TL} - 680 \text{ TL} = 16.320 \text{ TL}$$

$$17.000 \text{ TL} \times \%2 = 340 \text{ TL}$$

$$17.000 \text{ TL} - 340 \text{ TL} = 16.660 \text{ TL}$$

ÇAYKUR çiftçiye o gün için 1 ton yaş çay karşılığı 16.320 TL veya 16.660 TL ödeme yapacaktır. Daha sonra ÇAYKUR kesilen vergiyi vergi dairesine ödeyecektir.

4. Literatür

Roma hukukunda çiftçiler için yasaların düzenlenmiş olduğu ve bu yasaların çiftçilerin tarla, hasat ve sınır problemlerinin yanında vergi, hayvanlar, üzüm, değirmenler ve tarım aletleri ile ilgili çiftçiler arasında yaşanan sorunlarına

3 "Madde 53 – (Değişik: 22/7/1998-4369/34 md.) Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu Kanunun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tesbit olunarak vergilendirilir."

çözüm sunmakta olduğu bilinmektedir (Koçak, 2021: 197). Buna göre tarım topluluklarının oluşmasını tarımın vergilendirilmesinin takip ettiği söylenebilir.

Çay bitkisinin M.Ö. 2737 yılında keşfedildiği ve tıbbi amaçla kullanıldığı (Jollieffe, 2007:23), M.S. 5. yüz yılda tıbbi amacın yanında keyfi tüketim için kullanılmaya başlandığı bilinmektedir (Aksoylu, 2023: 8). Çay bitkisinin keşfi ile yaş veya kuru çayın vergilendirilmesi arasında uzun bir zaman aralığı olduğunu söylemek mümkündür. Öyle ki çay bitkisinin vergilendirilmesine dair literatür günümüzden 1760'lı yıllara kadar takip edilebilmektedir (Mylin, 2012:10). Çayın vergilendirilmesinin 1800'lü yıllar sonrasında kitaplarda yer aldığı dahası literatürde 1895- 1902 döneminde konu ile ilgili en çok çalışılan dönem olduğu, çalışmaların 1940 sonrası dalgalı olarak azaldığı bilinmektedir (Book Ngrams Viewer). Buna göre çayın çiftçiler tarafından üretilip satılması aşamasında tahsil edilen vergiden ziyade ticari bir mal olarak ihraç ve ithali durumunda vergilendirilmesinin konu edildiği bilinmektedir. Ayrıca tarihçilerin, 1767'de Britanya Parlamentosu'nun Amerikan kolonilerine ithal edilen tüm çaylara pound başına üç peni vergi koyduğu konusunda hemfikir olmaları (Farrand, 1898: 206) bu nosyonu desteklemektedir.

İlk Osmanlı bütçesi 1863 yılında yayınlandığı için zirai kazançların vergilendirilmesi cumhuriyet öncesine kadar takip edilebilmektedir (Erdoğan, 2012: 229). Cumhuriyet sonrası dönemde her ne kadar istisna ve muafiyetler içerse de vergilemede adaletin sağlanması için zirai kazançlar vergilendirilmelidir (Hiçşışmaz, 1957: 32). Vergilerin gelir dağılımı, özellikle kişisel gelir dağılımı üzerindeki etkisi matrah, oran, tarife, yansıma vb. birçok faktöre bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Gelir üzerinden ödenen vergi gelir dağılımı eşitsizliklerinin azaltılması ve dolayısıyla adalet sağlanması için en uygun vergidir (Tabar, 2023: 74). Bu nedenle zirai kazanç elde eden müstahsillerin sağladıkları bu gelir için gelir vergisi ödemeleri ve verginin stopaj usulüyle toplanması maliye politikalarının amaçlarına ulaşılması için önem arz etmektedir.

Türkiye'de çay tarihinin kısa bir özeti Kalkınma Atölyesi (2020:2) tarafından yapılmıştır. Buna göre Türkiye'de çay bitkisinin yetiştirilmesi için ilk deneme 1883 yılında Japonya'dan getirilen tohumlarla Bursa'da yapılmıştır. Ancak Bursa çay tarımı için tarımsal ve ekolojik koşullara uygun değildir. Bu nedenle ilk deneme başarısız olmuştur. 6 Şubat 1924 tarihli 407 sayılı "*Rize Vilayeti ile Borçka Kazasında Fındık, Portakal, Mandalina, Limon ve Çay Yetiştirilmesi*" kanunu ile Gürcistan'dan ithal edilen tohumlarla çay yetiştiriciliği yapılmaya başlanmıştır. Yetişen çay bitkisinin hasat edilebilir hale gelmesinin ardından 1930 yılların sonuna doğru küçük ölçekli çay işleme atölyeleri kurulmuştur. 1938 yılında çay bahçesi kurulumu kuruluş avansı ile desteklenmiştir. 1940

yılı 3788 sayılı Çay Kanunu ile çay üretimindeki artış 1950-1960 yıllarında da sürdürülmüştür. 1947 yılında ilk çay fabrikası Rize’de açılmıştır. 1950 yılında Devlet Ziraat İşletmeleri’nin bünyesinde olan çay fabrikası Tekel’e devredilmiş, çayın alımı, satımı ve işlenmesi Tekel’in kontrolüne geçmiştir. 1971 yılında 1497 sayılı Çay Kurumu Kanunu çıkarılmış ve çay ile ilgili tüm faaliyetler, bir iktisadi devlet kuruluşu olarak kurulmuş olan Çay Kurumu’na devredilmiştir. 1973 yılında çay Kurumu (ÇAYKUR) fiilen faaliyete geçmiştir. 1973-1984 yılları arasında ÇAYKUR çay ile ilgili tüm faaliyetlerini tek el konumunda sürdürmüştür. 1984 yılında 3092 sayılı “Çay Kanunu” ile çay üretiminde özel sektöre yer verilmiştir. 2000 yılı öncesinde çiftçilere ürün bazlı destek sağlanmıştır. 2000/267 karar sayılı 14 Mart 2000 tarihli Bakanlar Kurulu Kararına göre doğrudan gelir desteği (DGD) sistemi uygulanmaya başlanmıştır ve çiftçilere alan bazlı destek sağlanmıştır. 2017 yılı verileri ile ÇAYKUR ilk kez yaş çay yaprağının alımında özel sektörün gerisine düştüğü kaydedilmiştir. 2019 yılında çay tarımının sürdürülebilirliğine yönelik destek uygulanmasına başlanmıştır.

1950’lerden sonra sadece çay tarımı değil çay tarımındaki artışla paralel gelişen çay sanayi TR90 bölge ekonomisinde önemli bir yere sahiptir (İnal, 2021: 353). Çay tarımı çiftçilerin sadece refah düzeylerini değil ülkeye olan aidiyetlerini de artırmaktadır (İnal ve Saraçoğlu, 2022). Buna göre çay tarımı devlete hem ekonomik hem sosyal katkı sağlamaktadır.

5. Yöntem ve Çalışmanın Kısıtları

Bu çalışma Türkiye çay sektöründe satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintilerinin yıllara göre gelişimini ve ekonomik göstergelere olan katkısını ortaya koymak amacıyla hazırlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi ve nicel araştırma yöntemi birlikte kullanılmaktadır. Araştırmanın evreni Türkiye çay sektörü olup örneklemi sektörde faaliyet gösteren kamu ve özel sektör işletmelerinin stopaj kesintilerinden oluşmaktadır.

Türkiye çay sektöründe gerçekleşen stopaj kesintilerinin tek tek ve eksiksiz bir şekilde toplanması ve tek bir çalışmada değerlendirilmesi güçtür. Bu nedenle bu çalışmada stopaj kesintileri ÇAYKUR’un satın alınan hammadde için yaptığı stopaj kesintileri ile sınırlandırılmakta, özel sektörde satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintileri hariç tutulmaktadır.

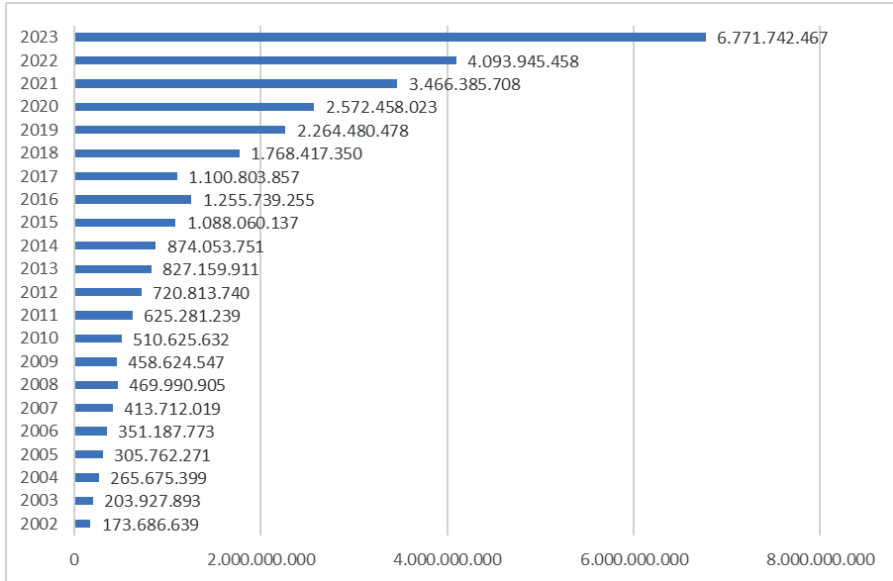
Bu çalışmada kullanılacak veriler ÇAYKUR ve internet siteleri aracılığıyla temin edilmektedir. ÇAYKUR üzerinden elde edilen veriler ile çalışmanın dönemi 2002-2023 olarak belirlenmektedir. Elde edilen veriler düzenlenmekte ve ardından ilgili alan yazın incelenmektedir. Böylelikle çalışmanın çerçevesi

belirlenmektedir. Bu veriler ile matematiksel hesaplar yapılmakta ve tablo ve şekiller halinde düzenlenmektedir. Tablo ve şekillerle görselleştirilen veriler ile 2002-2023 yılları satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintilerinin gelişimi analiz edilmektedir.

6. Veriler ve Değerlendirme

Bu çalışmada analiz edilecek veriler ÇAYKUR 2002-2023 yılları: Brüt ödeme tutarı ve illere göre satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintilerinden oluşmaktadır.

Şekil 11: Brüt Ödeme Tutarı (TL)

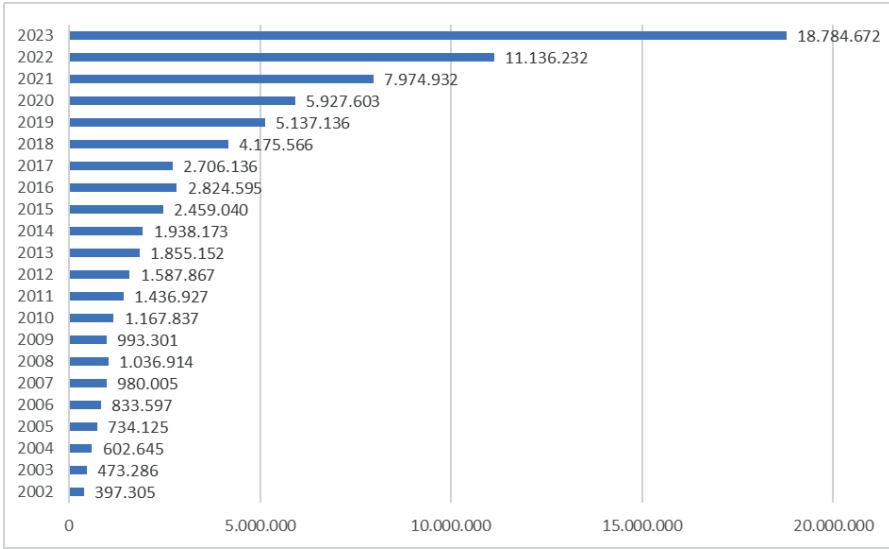


Kaynak: ÇAYKUR'dan alınan verilerle yazar tarafından hazırlanmıştır.

Yukarıda Şekil 11'e göre 2002-2023 yılları satın alınan hammadde için yapılan brüt ödeme tutarının 2009 ve 2017 yılları hariç sürekli artış gösterdiği söylenebilir. Şekil 8'de görülen yaş çay fiyatlarındaki (kg) artış bu artışı açıklayan nedenlerden biri olabilir. Şekil 9'da yıllara göre üretici sayısındaki değişim, Şekil 7'ye göre ÇAYKUR'un satın aldığı yaş çay miktarında artış veya azalış gösterse bile Şekil 11'e göre brüt ödeme tutarında 2009 ve 2017 yılları hariç sürekli artış meydana gelmektedir. Şekil 7'ye göre ÇAYKUR'un 2020 ve 2023 yıllarında yaş çay üretimi 2009 ve 2010 yıllarındaki üretimi ile neredeyse aynıdır. Ayrıca 2020 ve 2023 yılları yaş çay üretimi 2017 yılındaki yaş çay üretimi ile birbirine yakındır. Tablo 3'e göre 2018 yılı sonrasında çay tarımına ayrılan arazi (Bin

da) artış göstermesine rağmen Şekil 7'ye göre 2002-2023 döneminde 2018 yılı en fazla yaş çay üretimi yapıldığı yıl olarak kayıtlara geçmiştir. Bununla birlikte Şekil 7'ye göre ÇAYKUR en fazla yaş çay üretimini 2018 yılında değil 2021 yılında gerçekleştirmiştir. Tüm bu değişikliklere rağmen ÇAYKUR brüt ödeme tutarlarının 2009 ve 2017 yılları hariç sürekli artış göstermesi önemli bir gösterge olarak karşımıza çıkmakta ve brüt ödeme tutarı artışını açıklayan en önemli gösterge yaş çay fiyatı (kg) olmaktadır.

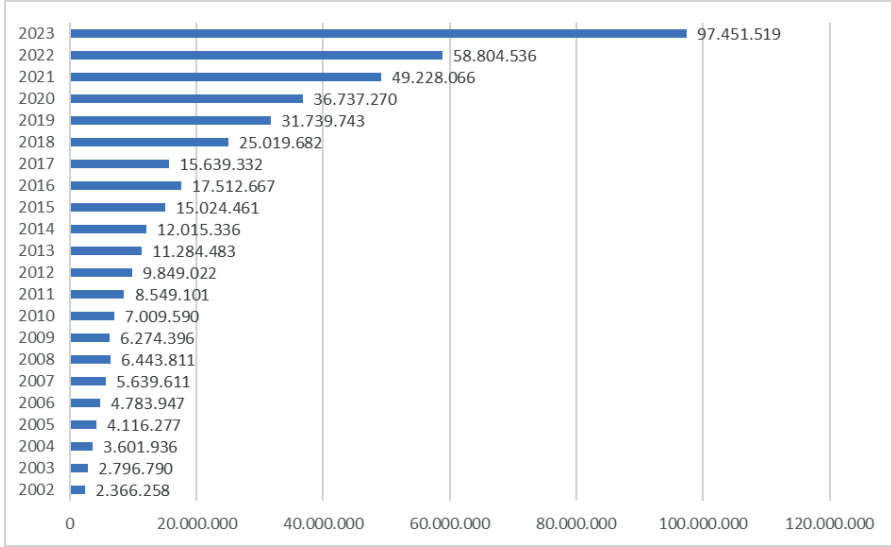
Şekil 12: 2002 - 2023 Yılları Artvin İlinde Satın Alınan Hammadde İçin Yapılan Stopaj Kesintisi Tutarları



Kaynak: ÇAYKUR'dan alınan verilerle yazar tarafından düzenlenmiştir.

Yukarıda Şekil 12'de 2002 - 2023 yılları Artvin ilinde satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintisi tutarları görülmektedir. ÇAYKUR Artvin ilinde 92 (Bin da) tarım alanında yetiştirilen yaş çay yapraklarını 4 çay fabrikasında işlemektedir. Tablo 3'e göre 2018 yılı ve sonrasında Artvin ilinde çay tarımına ayrılan alan artış göstermektedir. Aynı zamanda 2020, 2021 ve 2022 yıllarında Artvin ilinde çay tarımına ayrılan alan aynıdır. Şekil 8'deki yaş çay fiyatı (kg) artışı göz önünde bulundurulduğunda 2018 yılı ve sonrasında Artvin ilinde satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintisi tutarlarında görülen artışın nedeninin yaş çay fiyatı (kg) olduğu söylenebilir.

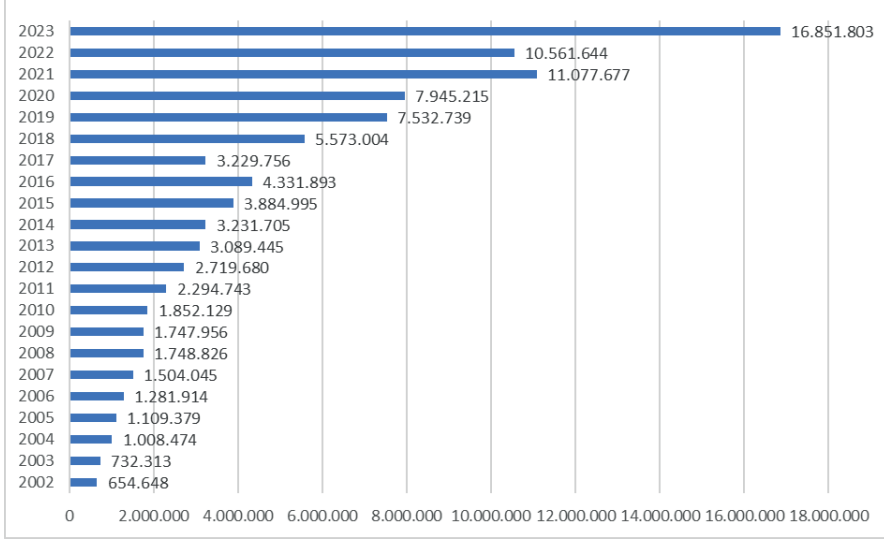
Şekil 13: 2002 - 2023 Yılları Rize İlinde Satın Alınan Hammadde İçin Yapılan Stopaj Kesintisi Tutarları



Kaynak: ÇAYKUR'dan alınan verilerle yazar tarafından düzenlenmiştir.

Yukarıda Şekil 13'te 2002 - 2023 yılları Rize ilinde satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintisi tutarları görülmektedir. ÇAYKUR Rize ilinde 531 (Bin da) tarım alanında yetiştirilen yaş çay yapraklarını 36 çay fabrikasında işlemektedir. Tablo 3'e göre 2018 yılı ve sonrasında Rize ilinde çay tarımına ayrılan alan artış göstermektedir. Bu nedenle 2018 yılı ve sonrasında Rize ilinde satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintisi tutarlarının artış gösterdiği söylenebilir. 2022 yılında 2021 yılına göre 2 (Bin da) çay tarımı alanının artışı nedeniyle 2022 yılındaki yaş çay yaprağı üretimindeki düşüşe rağmen Rize'de satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintisi tutarlarında bir azalma olmadığı söylenebilir. Ayrıca yaş çay fiyatının (kg) arttığı ve ÇAYKUR'un 2022 yılında yaş çay yaprağı üretiminden aldığı paydaki azalmadan etkilenmediği de göz önünde bulundurulmalıdır.

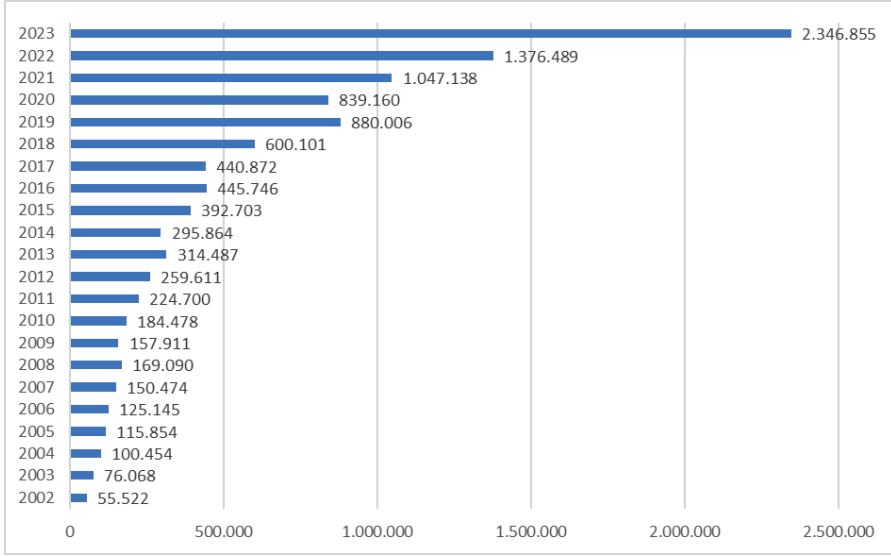
Şekil 14: 2002 - 2023 Yılları Trabzon İlinde Satın Alınan Hammadde İçin Yapılan Stopaj Kesintisi Tutarları



Kaynak: ÇAYKUR'dan alınan verilerle yazar tarafından düzenlenmiştir.

Yukarıda Şekil 14'te 2002 - 2023 yılları Trabzon ilinde satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintisi tutarları görülmektedir. ÇAYKUR Trabzon ilinde 152 (Bin da) tarım alanında yetiştirilen yaş çay yapraklarını 8 çay fabrikasında işlemektedir. Tablo 3'e göre 2018 yılı ve sonrasında Trabzon ilinde çay tarımına ayrılan alan artış göstermektedir. Bununla birlikte 2022 yılında çay tarımına ayrılan alan 2021 yılına göre daha fazla olmasına ve 2022 yılı yaş çay fiyatı (kg) 2021 yılına göre daha fazla olmasına rağmen satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintisi tutarları arasında 516.033 TL fark bulunmaktadır. Bunun nedeninin kamu ve özel sektör yaş çay yaprağı üretiminden (ton) aldıkları paydaki değişim veya buradaki 8 fabrikanın yaş çay yaprağı üretim kapasitesindeki değişikliklerinden kaynaklandığı söylenebilir. Bu durumun bir diğer nedeni 2022 yılında yaş çay yaprağı üretiminin önceki ve sonraki yıllara göre azalma meydana gelmiş olması olabilir.

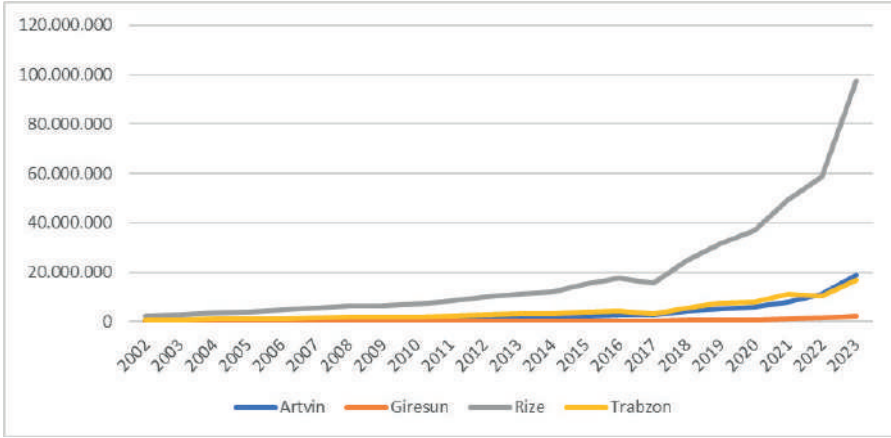
Şekil 15: 2002 - 2023 Yılları Giresun İlinde Satın Alınan Hammadde İçin Yapılan Stopaj Kesintisi Tutarları



Kaynak: ÇAYKUR'dan alınan verilerle yazar tarafından düzenlenmiştir.

Yukarıda Şekil 15'de 2002 - 2023 yılları Giresun ilinde satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintisi tutarları görülmektedir. ÇAYKUR Giresun ilinde 17 (Bin da) tarım alanında yetiştirilen yaş çay yapraklarını 1 çay fabrikasında işlemektedir. Tablo 3'e göre 2021 yılı sonrasında Giresun ilinde çay tarımına ayrılan alan artış göstermektedir. Giresun ilinde 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarında çay tarımına ayrılan alan aynı olmasına rağmen satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintileri değişiklik göstermektedir. Bu durumun nedeninin kamu ve özel sektör yaş çay yaprağı üretiminden (ton) aldıkları paydan veya buradaki 1 fabrikanın yaş çay yaprağı üretim kapasitesindeki değişikliklerinden kaynaklandığı söylenebilir. 2022 yılında önceki ve sonraki yıllara göre toplam yaş çay yaprağı üretimi azalmış olmasına rağmen Giresun ilinde satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintisi tutarlarında bir azalma görülmemektedir. Bu durumun nedeni olarak 2022 yılında Giresun ilinde çay tarımına ayrılan alanın artmış olması gösterilebilir.

Şekil 16: 2002 - 2023 Yılları İllere Göre Satın Alınan Hammadde İçin Yapılan Stopaj Kesintisi Tutarları



Kaynak: ÇAYKUR'dan alınan verilerle yazar tarafından düzenlenmiştir.

Yaş çay üretimi ve buna bağlı olarak stopaj kesintileri iklim koşullarından, küresel ısınmadan ve çay tarım alanının büyüklüğünden etkilenmektedir. Öyle ki çay tarım alanı büyüdükçe tarımdan elde edilen verimin düştüğü, küçük üreticilerin çay tarımından daha çok verim elde ettiği bilinmektedir (Aksoylu, 2023: 148). Çay tarım alanı artsa bile yaş çay yaprağı üretimi azalmasına 2022 yılı en güzel örnektir. Aynı zamanda 2022 yılında çay tarımında eksik istihdam varlığı araştırılmaya muhtaçtır.

Ülke ekonomileri için tarım sektörü temel sektörlerden biri olup, GSMH, ödemeler dengesi, nüfus ve istihdam gibi değişkenleri etkilemektedir. Bunun ötesinde tarım sektöründe elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi vergilemede adaletin sağlanması açısından önemlidir (Ay, 2025: 665). Bu bağlamda Türkiye çay sektöründe satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintilerinin vergilemede adalet sağlanması için önemli olduğu söylenebilir. Doğu Karadeniz Bölgesinde özellikle Rize’de önemli ve tamamlayıcı bir gelir kaynağı olan bu zirai gelirin vergilendirilmesi, müstahsillerin gelirlerinden yapacakları tasarrufları azaltsa da ilde ve çevresinde vergilemede adaletin sağlanmasına ve gelir adaletsizliğinin azaltılmasına hizmet etmektedir.

Stopaj kamu gelirlerinin güvence altına alınması yönünden önemlidir. Çay tarım sektöründe gelir elde edenlerin eğitim durumlarının lise ve öncesine döneme ait olduğu, üreticilerin çoğunun emekli, ev hanımı ve nitelik gerektirmeyen işlerde çalışanlar olduğu (Aksoylu, 2023: 137) göz önünde bulundurulduğunda stopaj, vergi gelirlerinin tahsilatını kolaylaştırmakta ve maliyetini azaltmaktadır. Stopaj usulünün uygulanmadığının varsayıldığı

durumda, mükelleflerin yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeleri (Tunçer, 2002: 109-112), güçleşir böylelikle vergi uyumu azalır. Antalya ilinde yapılan bir araştırmada (Demir ve Kaya, 2017: 138) çiftçilerin %80'inin, vergi yükleri diğer mükelleflere kıyasla görece düşük olmasına rağmen, vergi oranlarının ve vergi yüklerinin ağır olduğunu beyan etmektedir. Bu durum çay sektöründe zirai kazançların vergilendirilmesinin stopaj usulüne göre yapılmasının önemini somut olarak göstermektedir.

Sonuç

Roma hukukunda çiftçiler için düzenlenen yasalar çiftçilerin vergi ile ilgili yaşanan sorunlarına çözüm sunmaktadır. Buna göre tarım topluluklarının oluşmasını tarımın vergilendirilmesi takip etmektedir. 1760'lı yıllarda çayın çiftçiler tarafından üretilip satılması aşamasında tahsil edilen vergiden ziyade ticari bir mal olarak ihraç ve ithali durumunda vergilendirilmesinin konu edildiği bilinmektedir. Ülkemizde 1960'lı yıllardan itibaren çay çiftçileri vergilendirilmektedir. GVK'ye göre Türkiye çay sektöründe çiftçilere yönelik gelir vergisi uygulamasında stopaj usulü temel vergileme usulü olarak belirlenmiştir.

Çay yetiştirilen ülkeler Uzak Doğu, Afrika, Yakın Doğu, Latin Amerika, Karayipler, Bağımsız Devletler Topluluğu ve Okyanusya olmak üzere 7 ülke grubunda toplanmaktadır. Türkiye yakın doğu ülke grubunda yer almaktadır (FAO, 2024). Türkiye nispeten çay üretimi ve çay ihracatı olan ve/veya dünya çay kültürü için büyük öneme sahip ülkeler grubunda yer almaktadır. 2022 yılı için sırasıyla en çok çay üretiminin yapıldığı ülkeler Hindistan, Kenya, Çin, Sri Lanka, Türkiye ve Endonezya'dır. Dünyada en büyük onuncu tarım ülkesi (İstikbal, 2022: 21) olan Türkiye'de çay üretici sayısı 2001 yılına kıyasla 2023 yılında 1.000 kişiden fazla artış göstermektedir. Doğu Karadeniz Bölgesinde yapılan çay üretimi 2022 yılı için Türkiye'yi en çok çay üretimi yapılan beşinci ülke konumuna getirmektedir (FAO, 2024).

Tarım sektöründe satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesinti tutarları ve özellikle Türkiye çay sektöründe ÇAYKUR satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintileri ile ilgili hazırlanan bir çalışmaya rastlanılmamaktadır. Bu nedenle bu çalışmada Türkiye çay sektöründe satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintilerinin 2001-2023 dönemindeki gelişimini görmek amaçlanmaktadır. ÇAYKUR tüzel kişiliğe sahip Türkiye çay sektörünün en büyük ve lider kuruluşudur. Bölgede üretilen yaş çayın yaklaşık %55-60'ını ÇAYKUR satın almaktadır. ÇAYKUR çay üretiminde rolü olan hem sektör hem de bölgedeki en önemli aktördür. Çalışmada ilgili dönemde ÇAYKUR tarafından yapılan stopaj kesintileri analiz edilmektedir.

Çay tarım alanları miras yoluyla sürekli bölünmekte ve bu durum sektörde gelir vergisi uygulamasında ağırlıkla stopaj usulünün kullanılmasına neden olmaktadır. Stopaj kesinti tutarları, çay tarımına ayrılan alan artışı, yaş çay kg fiyatı ve küresel ısınma gibi olgulardan etkilenmektedir.

Verilerin analiz sonuçlarına göre ÇAYKUR ilgili dönemde 49 fabrikada 2007-2023 yıllarında 11.265.775 ton yaş çay hammadde alımı, çiftçilere 29.282.294.475 TL brüt ödeme ve çiftçiler adına 585.647.657 TL stopaj kesintisi gerçekleştirmiştir. Çay üretiminin yıllar itibarıyla dalgalanma gösterdiği nihai olarak 2001-2023 döneminde özellikle 2004 yılı sonrası artış göstermektedir. Çay tarımında istihdamın azalmadığı, tersine artış gösterdiği söylenebilir. Çay tarımına ayrılan arazi artışı, yaş çay üretim miktarını artıran yekpare bir unsur değildir. Yaş çay üretim miktarı hasat yöntemi, hasatı yapan kişi, bakım ve en önemlisi küresel iklim krizi gibi bir dizi unsurdan etkilenmektedir. 2022 yılı bu durum için en güzel örneği teşkil etmektedir.

Ülke ekonomileri için tarım sektörü temel sektörlerden biri olup, GSMH, ödemeler dengesi, nüfus ve istihdam gibi değişkenleri etkilemektedir. Bunun ötesinde tarım sektöründe elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi vergilemede adaletin sağlanması açısından önemlidir (Ay, 2025: 665). Bu bağlamda Türkiye çay sektöründe satın alınan hammadde için yapılan stopaj kesintilerinin vergilemede adalet sağlanması için önemli görülmektedir.

Stopaj kamu gelirlerinin güvence altına alınması yönünden önemlidir. Tarım sektöründe gelir elde edenlerin temel yeteneklerden neredeyse yoksun oldukları göz önünde bulundurulduğunda stopaj usulü, vergi gelirlerinin tahsilatını kolaylaştırmakta ve maliyetini azaltmaktadır. Stopaj usulünün uygulanmadığının varsayıldığı durumda, bazı çalışmalar mükelleflerin vergi uyumlarının azalabileceğini, çiftçilerin vergi yüklerinin diğer mükelleflere kıyasla görece düşük olmasına rağmen, vergi oranlarının ve vergi yüklerinin ağır olduğunu düşünmelerine neden olacağını ortaya koymaktadır. Bu durum çay sektöründe zirai kazançların stopaj usulüne göre yapılmasının vergi uyumu için önemini somut olarak göstermektedir.

Kaynaklar

- Aksoyly, D. (2023). Mevsimlik Tarım İşlerinde Üreticilerin Ve İşçilerin Karşılaştığı Sorunlar: Çay Tarımı Örneği. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Pamukkale Üniversitesi.
- Arıman, Y. (2025). Türkiye Çay Sektöründe 2002-2023 Yılları Satın Alınan Hammadde İçin Yapılan Borsa Kesintileri. *Politik Ekonomik Kuram*, 9(3), 1147-1167. <https://doi.org/10.30586/pek.1587349>
- Arpacı, A. Ö. (2023). Zirai Ürün Alımı Nedeniyle Yapılan Tevkifatlarda Mütelsil Sorumluluk Mahsup ve İade. *E-Yaklaşım*. 367. <https://yaklasim.com/yaklasim-dergisi/2023-yaklasim-dergisi/zirai-urun-alimi-nedeniyle-yapilan-tevkifatlarda-mutelsil-sorumluluk-mahsup-ve-iaade/>
- Ay, Ş. (2025). Türkiye’de Tarım Sektörünün Vergi Geçmişi. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 14 (2), 664-674. doi:10.33206/mjss.1589558
- ÇAYKUR (2019). Sektörel Raporlar- 2019 Yılı Çay Sektörü Raporu, Rize. <https://www.caykur.gov.tr/Pages/Yayinlar/YayinDetay.aspx?ItemType=5&ItemId=721>
- ÇAYKUR (2024). Ürünler. <https://www.caykur.gov.tr/Pages/Detay/UrunDetay.aspx?ItemId=1>
- ÇAYKUR (2025a). Hakkımızda. <https://www.caykur.gov.tr/Pages/Kurumsal/KurumHakkinda.aspx>
- ÇAYKUR (2025b), Faaliyet Raporları. <https://www.caykur.gov.tr/Pages/Yayinlar/FaaliyetRaporlari.aspx>
- Farrand, M. (1898). The Taxation of Tea, 1767-1773. *The American Historical Review*, 3(2), 266-269. <https://doi.org/10.2307/1832503>
- Gelir Vergisi Kanunu (GVK), No. 193, (1960). <https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433>
- Michigan Law Review, Recent Important Decisions, 17 MICH. L. REV. 269 (1919).
- Mylin, A. (2012). Reading the Leaves: Tea and American Colonial Identity, 1765-1775, Honors Projects and Presentations: Undergraduate. 142. <https://mosaic.messiah.edu/honors/142>
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*, Türhan Kitabevi, Ankara.
- Rize Ziraat Odası (RZO) (2015). Çay Bitkisinin Özellikleri. <https://rizeziraatodasi.com/cay-bitkisinin-ozellikleri/>.
- Türk Çayı (2025). Yıllar itibariyle Yaş Çay Kg Fiyatları (2001-2025) <https://www.turkçayi.com/html/YillaritibariyleYasCayKgFiyatlari.html>
- Bulut, G. (1996). Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Kesme (Stopaj) Yoluyla Vergi Tahsilatı ve Etkinliği, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

- Erdoğan, M. (2012). Türkiye’de Tarımın Vergilendirilmesi ve Kalkınma. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 30(1-4).
- Ensen, İ. (1997). Ziraî Ürün Alımlarındaki Mütessesil Sorumluluk Uygulaması Ve Düzenlenecek Vergi İnceleme Raporlarında Uyulacak Esaslar. *Vergi Denetmenleri Derneği*. 30. 69-72.
- FAO (2024). Current Global Market Situation and Medium-Term Outlook/Committee on Commodity Problems, <https://www.fao.org/markets-and-trade/commodities/tea/teaig25/en/>.
- Hayran, S. (2012). Ziraî Kazançların Vergilendirilmesi ve Tarım İşletmeciliği Açısından Bir Değerlendirme. *Ziraat Mühendisliği* (358), 10-13.
- Hayran, S. (2013). Türkiye’de tarım kesiminin vergilendirilmesi. *İğdır Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 3(1), 6972. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/89221>.
- Hiçşasmaz, M. (1957). Ziraî Kazançların Vergilendirilmesi Meselesi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 12(02). https://doi.org/10.1501/SBFder_0000000320
- İstikbal, D. (2022). Küresel Trendler Çerçevesinde Türkiye Tarımının Gelişimi ve Gelecek Vizyonu, SETA Yayınları, Mayıs, 374.
- İnal, R. (2021). Tea Farming Industry in Turkey and Social Economic History 1920-1960, *Alternatif Politika*, 13 (2): 351-370 <https://doi.org/10.53376/ap.2021.12>
- İnal, R. ve Saraçoğlu, C. (2022). The Making of Citizenship Via Tea Production: State-Sponsored Economic Growth, Nationalism and State in Turkey, *Nations and Nationalism*. 28:1444–1458. DOI: 10.1111/nana.12858
- İnci, İ. (2009). 1923-1960 Döneminde Türkiye’de Tarım Faaliyetleri Üzerinden Alınan Vergiler. *Sakarya Üniversitesi Fen Edebiyat Dergisi*, 11(1), 109-130. http://www.fed.sakarya.edu.tr/arsiv/yayinlenmis_dergiler/2009_1/2009-I-M-7.pdf.
- Jolliffe, L. (2007). “Connecting Tea and Tourism”. In *Tea and Tourism: Tourists, Traditions and Transformations*. Ed.: Lee Jolliffe, Clevedon Channel View Publications, 3-20.
- Karlsson, B. G. (2022). The Imperial Weight of Tea: on The Politics of Plants, Plantations and Science, *Geoforum*, 130, 105–114.
- Kazgan, H. (1952). Türkiye’de Ziraî Kazançların Vergilendirilmesi ve Verginin Mevzuu Meselesi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 14(1-4), 178.
- Kichko, K. (2019). The Thirst for Tea: An Examination of Tea Smuggling in England During the Long Eighteenth Century. *Constellations*, 10(2). <https://doi.org/10.29173/cons.29365>
- Koçak, T. (2021). Roma Hukukunda Çiftçi Yasaları Üzerine Bir Değerlendirme. *Çanakkale Araştırmaları Türk Yılı*. 31, 197-208.

- Koday, S. (2000). Türkiye’de Çay Tarım Alanlarının Dağılışı ve Çay Üretimimizdeki Gelişmeler. *Türk Coğrafya Dergisi*, 35, 321-346.
- Kalkınma Atölyesi (2020). Türkiye’de Çay Üretimi, <https://www.ka.org.tr/publications>
- Özcan, B. (2023). Türkiye’de Zirai Kazançların Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ankara.
- Rize Ticaret Borsası (2018). Çay Üretim Rekabet Stratejisi Ve Yol Haritası. <https://www.rtb.org.tr/tr/caymer-cay-sektoru-raporlari>
- Rocha Tea. Dünyadaki Önemli Çay Bölgeleri. <https://rocha.com.tr/dunyadaki-onemli-cay-bolgeleri/>
- Sağ, E. (2024). Zirai Kazançların Vergilendirilmesi: Türkiye İle Seçilmiş Ülkeler Arasında Karşılaştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara
- Saklı, A.R. (2004). Çay Sektöründe Sorunlar ve Çözüme Yönelik Model Araştırmaları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü. Ankara.
- Taşdelen, A. (2010). Hukukî açıdan zirai kazançların vergilendirilmesi. *Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 23(2), 137-144. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/18033>.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2024), <https://muhasabat.hmb.gov.tr/genel-butce-gelirlerinin-iller-itibariyle-tahakkuk-ve-tahsilati-2004-2019>
- Tarımsal Ekonomi ve Politika Geliştirme Enstitüsü (TEPGE) (2023), Ürün Raporu ÇAY 2023, <https://arastirma.tarimorman.gov.tr/tepge/Belgeler/PDF%20%C3%9Cr%C3%BCn%20Raporlar%C4%B1/2023%20%C3%9Cr%C3%BCn%20Raporlar%C4%B1/%C3%87ay%20%C3%9Cr%C3%BCn%20Raporu%202023-383%20TEPGE.pdf>
- Tabar, Ç. (2023). “Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkeleri Üzerine Panel Veri Analizi”. *International Journal of Public Finance*. 8(1), 67-84. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1145774>
- Tunçer, M. (2002), Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57(3), 107-128.
- Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) (2025). İstatistiksel Tablolar, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Tarim-111>
- Book Ngram Viewer. Taxation of Tea, https://books.google.com/ngrams/graph?content=taxation+of+tea&year_start=1800&year_end=2019&corpus=en-2019&smoothing=3
- World Development Indicators (2024). Agricultural Land (% of land area), Agricultural Land (sq. km) <https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators>

Zihnioglu, A. (2010). *Bir Yeşilin Peşinde*. TÜBİTAK Popüler Bilim Kitapları/
Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu. Ankara.

Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi Temelinde Peçeleme ve Muvazaa Örneği: Bağışlama Sözleşmeleri 6

Ali Saklan¹

Özet

Çalışmada, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım özelinde ortaya çıkan peçeleme ile muvazaa kavramlarının incelenmesi ve bu kapsamda her iki kavrama da konu olabilecek bağışlama kapsamında verilen örneklerle konunun değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Kapsam itibarıyla çalışmada dört konu üzerinde yoğunlaşmıştır. Bunlar sırasıyla ekonomik yaklaşım ilkesi, peçeleme, muvazaa ve bağışlamadır. Vergi hukukunda, peçeleme ve muvazaanın ortaya çıkarılması ve hukuki işlemin hukuki biçiminden ötesine geçilerek iktisadi özünün anlaşılması için yorum açısından diğer yorum metodları ile birlikte vergi hukukuna özgü yorum metodu olarak ekonomik yaklaşım ilkesi kullanılmaktadır. Bu yorum metodu sayesinde hukuki işlemlerin iktisadi sonuçları vergi hukuku kapsamında değerlendirilmesi sağlanmaktadır. Vergiyi doğuran işlemler, yapılan ekonomik yorum marifetiyle ortaya çıkarılarak, bazı işlemlerin peçeleme yöntemiyle perdelenmesi ya da muvazaa işlemiyle örtülerek vergi dışı bırakılması engellenmektedir. Bağışlama ve bağışlamayı konu edinen sözleşmeler kullanılarak, yapılan hukuki işleme ilişkin vergiyi doğurucu nedenin tespiti neredeyse imkansız hale getirilmekte ve bahsi geçen hukuki işlem vergi dışı bırakılmaktadır. Bu açıdan hukuki işlemlerin vergi dışı bırakılması için gerek vergi hukukuna özel bir yorum yöntemiyle oluşturulan peçelemede gerekse de borçlar hukuku temelinde muvazaada bağışlama işlemi zaman zaman kullanılmaktadır. Çalışmada sonuç olarak bu durumlar ifade edilerek, vergi hukuku açısından vergi kayıp kaçığının engellenmesi adına, her bağışlama ya da bu kapsamda yapılan sözleşmelerin arka planda başka bir işlemi perdelemek ya da örtmek için yapıp yapılmadığı ve bu yönde vergi kayıp, kaçığına sebebiyet verilip verilmediği, her olay için ayrı ayrı ekonomik yaklaşım ilkesi temelinde değerlendirilmesinin önemli olduğu belirtilmiştir.

1 Dr., İç Denetçi, Necmettin Erbakan Üniversitesi İç Denetim Birimi Başkanlığı, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku ABD. Mali Hukuk (Hukuk) Bilim Dalı Doktora Öğrencisi, ORCID: 0000-0002-2498-808X

Giriş

Hukukta yorum teknikleri hukuk normlarında yer verilen kelimeler ile bu kelimelerin bir araya getirdiği cümlelerin anlamlandırılması ve bazı kapalı tam olarak neyi ifade edildiği tespit edilemeyen kelime ve cümlelerin netleşmesi adına son derece önemlidir. İçinde birçok hukuk normunu barındıran vergi hukukunda da yorum özellikle vergiyi doğurucu olayın tespitinde gerekli bir husustur. Vergi hukukunda 213 sayılı Vergi Usul Kanununda (Resmi Gazete (RG) Tarihi: 10.01.1961, RG No:10705) (VUK) vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerde gerçek durumun tespitinin önem arz ettiği ifade edilmiştir. Bu bağlamda vergi hukukunda hukuk normunun içinde biçimden öteye geçilerek gerçek iktisadi faaliyetin temel alındığı ekonomik yaklaşım ilkesi uygulanarak vergiyi doğuran olayın tespiti yapılmaktadır.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, özellikle vergideki kayıp ve kaçığın tespitinde etkin bir yorum metodudur. Özellikle bazı hukuki işlemler arkasına vergiden kaçırmak maksadıyla vergiyi doğurucu faaliyetlerin gizlendiği ya da bu hukuki işlemlerin örtüldüğü görülmektedir. Bu perdeleme ve örtme faaliyetlerinde peçeleme ve muvazaa kavramları kullanılmaktadır. Peçeleme, ilgili konuyu vergi dışı bırakmak amacıyla, özel hukuk işlemlerinin olağan ve doğal kullanımının dışına çıkılarak ve kötüye kullanılarak vergilendirilmesi gereken hususların vergilendirme dışında bırakılmasına verilen isimdir. Yine muvazaa, tarafların vergi hukuku bağlamında bir işlemi vergilendirme dışı bırakmak adına iki tarafın normalde gerçek manada yapmak istemediği sırf vergi idaresinin bahsi geçen işlemi vergilendirmemesi adına başka bir formda, şekilde, adda yapılmasıdır. Ekonomik yaklaşım temelinde tespit edilen ve vergi hukukunda görülen peçeleme ve muvazaa işlemlerinde de bağışlama/bağışlama sözleşmeleri zaman zaman kullanıldığı görülmektedir. Bağışlama sözleşmeleri bazı zamanlarda ile verginin kapsamına giren bazı işlemler perdelenmekte ya da örtünmekte, bazı zamanlarda bağışlamanın verginin kapsamına girdiği bazı hallerde bağışlama da kapsam dışı bırakılmaktadır.

Çalışma bu hususlar dikkate alınarak tanzim edilmiştir. Bu kapsamda yapılan çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi hukukunda yer verilen yorum metotlarından ekonomik yaklaşım ilkesinden bahsedilmiş, sonrasında ekonomik yaklaşım ilkesi temelinde tespiti yapılan peçeleme ve muvazaa işlemi incelenmiş, son kısımda ise peçeleme ve muvazaa işlemine örnek verilecek bağışlama sözleşmesi peçeleme ve muvazaa örnekleri temelinde değerlendirilmiştir.

1. Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Hukuk normları kelimelerle ifade edilmekle birlikte, hukuk kuralı denilen şey bu kelimelerin bir araya getirdiği metin değil, bu metnin anlamıdır (Gözler, 2012: 17). Bu bağlamda her metinde olduğu gibi hukuk kuralı oluşturan metinlerin okunması ve anlamının ortaya konulması gerekmektedir. Bu anlamın ortaya konulmasında yapılan faaliyet yorum olarak ifade edilebilir (Gözler, 2017:273). Diğer bir anlatımla yorum; hukuk kurallarının manasını, muhtevasını ve şümülünü tayin eden, güncel vakıa ve vakalara ilişkilendirilmesi faaliyetine verilen isimdir (Hesso ve Sargın, 2021: 2608). Hukukta yorum faaliyeti birçok farklı yöntemlerle icra edilmektedir. Bu kapsamda öne çıkan yorum türleri şunlardır; Sadece yazılı metne odaklanarak yapılan lafzi yorum, yasa yapılırken yasa koyucunun niyeti dikkate alınarak yapılan tarihsel yorum, yasanın amacı, günün koşullarının da göz önüne alındığı amaçsal yorum, hukuk kuralının içinde bulunduğu yasada düzenlediği bölüm, diğer maddelerle bağlantısı değerlendirilerek yapılan sistematik yorum yöntemidir. (Gözler, 2017:277-284; Hesso ve Sargın, 2021:2612-2614). Bazı zamanlarda bahsi geçen bu yorum yöntemlerini de bir bütün halinde kullanılması gerekmektedir.

Vergi kanunları da bir hukuk normu olduğundan bu hukuk kurallarının içeriklerinin doldurulması ve anlamlandırılması gerekmektedir. Bu bağlamda VUK'ta vergi yasalarının uygulanmasının neye göre yapılmasının yani nasıl yorumlandırılması gereği hususu üçüncü maddenin A fıkrasında ifade edilmiştir. Madde metni incelendiğinde; öncelikle *“vergi yasaları lafzi ve ruhu ile hükiim ifade eder”* (VUK 3/A Mad.) cümlesi ve devamında yer verilen cümlelerle birlikte öne çıkan tüm yorum türlerini içerdiği görülmektedir.

Vergi yasalarında yorum alanında ağırlık verilmesi gereken yorum yönteminde vergi yasalarının konuluşundaki amacın dikkate alınması gerekmektedir (Kaneti ve vd., 2022: 67). Bu amaç, 1982 Anayasasının (RG Tarihi: 09.11.1982, RG Sayı: 17863) 73. Maddesinin birinci fıkrasında belirtilen ve herkesi yükümlü tutan bir anlayışla kamu giderlerine katkı sağlamadır. (Anayasa 73/1. Mad.). Kamu giderlerine katkı sağlamak ise, Devlet tarafından icra edilen ekonomik faaliyetten ya da kişilerin uhdesinde bulunan ekonomik varlıktan mecburi bir pay almak şeklinde olmaktadır (Hayrullahoğlu, 2016: 74). Aslında bakıldığında, verginin ekonomik faaliyetlerle çok sıkı bir bağı olmasından dolayı vergi hukukunda ekonomik veriler üzerinden hareket edilmesi (Rençber, 2017:81) ve bunun sonucunda bu ekonomik varlıklar ve faaliyetlerden çeşitli paylar alınması gayet doğal bir durumdur. Bu bağlamda vergi yasalarının yorumlanmasında devletin hangi boyutta ve oranda bahsi geçen ekonomik varlık/faaliyet üzerinden pay

almak istediğinin gözden kaçırılmaması gerekmektedir (Kaneti, 1992:40). Yani vergi hukukunda yorum yapılırken ekonomik özün dikkate alınması gerekmektedir. Bu açıdan vergi hukukuna has olan özün biçime önceliği anlamında değerlendirilen yorum yöntemi ekonomik yaklaşım ilkesinin açıklanması yararlı olacaktır.

Vergi kurallarının konuluşundaki maksadın ve ortaya çıkmasının varoluş nedeninin belirli bir ekonomik hususların saptanmasına yönelik amaçsal yorum, ekonomik yaklaşımın temelini oluşturmaktadır (Gökçay, 2018: 13). Ekonomik yaklaşım ilkesinin kanuni dayanağı VUK 3. Maddesinin B fıkrasında yer verilen hükümdür. Hükümde vergilendirme sürecinin sebep unsuru olan vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı belirtilmiştir (VUK 3/B Mad.). Bu hükümden anlaşılması gereken, vergilendirme sürecinin sebep unsuru olan vergiyi doğuran olayın tespitinde, hukuki durumların ve olayların hukuki biçimleri, adları, dış görünüşleri ile değil bunların ötesine geçilerek ekonomik muhteviyatının ve manasının da dikkate alınması gerekmektedir (Öncel ve vd., 2021: 29). Bu bağlamda ekonomik yaklaşım ilkesi vergiyi doğurucu olayın tespitinde ve vergi yasalarının yorumlanmasında hukuki biçimin ötesine geçilerek asıl ekonomik niteliğinin ve muhteviyatının dikkate alınması anlamındadır (Karakoç, 2014: 179). Diğer bir anlatımla ilke, yasaya uygun bir biçimde şekillendirilmiş işlemlerin, biçimsel yapısının ötesine geçilerek, yapılan işlemin bu işleme taraf olan kişiler nezdinde oluşturduğu maddi ve hukuki ilişkisinden öte asıl iktisadi içeriklerinin irdelenmesidir (Danıştay 9.D., E. 2023/6872, K. 2024/5563, T. 21.10.2024).

İlke, vergi yükünün denk ve adil bir şekilde dağıtımının yapılması, vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla benimsenmiştir (Danıştay 9.D., E. 2023/3430, K. 2024/5568, T. 21.10.2024). Bir yorum yöntemi olarak da ifade edilen ilkeyle hedeflenen, asıl ekonomik muamelenin birtakım hukuki kılıflardan yararlanarak saklanması önüne geçilmesi amaçlanmaktadır (Danıştay 9.D., E. 2023/6874, K. 2024/5566, T. 21.10.2024). Bu bağlamda her ne kadar vergiyi doğurucu olayın tespitinde ekonomik durumun dikkate alınması ekonomik yaklaşım ilkesi ile uygulanabilir olmakla birlikte, bu ilke anayasada ve kanunlarda yer verilen vergilendirme ilkeleri ile kısıtlanmış ve takdire bağlı olmayan bir ilke (Akkaya, 2002:33) olduğunun unutulmaması gerekmektedir. Daha açık bir ifadeyle, yapılan yorum faaliyetinde Anayasanın 73. Maddesinde düzenlenen verginin yasallığı ilkesi bağlamında yasanın çizdiği sınırların dışına çıkılmaması (Toprak ve Armağan, 2018: 161), yasanın çizdiği sınırların içinde kalınması gerekmektedir (Taşkın, 2012:72).

Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ilke, hem hukuk normlarının yorumlanmasında hem de maddi olayların tespit edilmesinde bir üst kavram olarak kullanılmaktadır (Öncel ve vd., 2021: 29). Bir üst kavram olarak ilke kendi içinde iki alt kavrama ayrılmaktadır. Ekonomik boyut ve işlerlik açısından vergiyi doğuran olayın tespiti ve yorumlanmasında birinci alt kavram olarak ekonomik irdeleme, vergi doğurucu olaya uygulanacak hukuk normlarının tespitinde ekonomik gerçekler doğrultusunda hangi hukuk normlarının uygulanacağını tespitinde ikinci alt kavram olarak ekonomik yorum karşımıza çıkmaktadır (Öncel ve vd., 2021: 29; Karakoç, 2014:178; Oktar, 2020:63). Bu bağlamda vergiyi doğurucu olay ile bu olayla ilgili eylemlerin ve işlemlerin gerçek boyutu saptanırken onun dış görünüşü yerine, ekonomik özü, asıl ekonomik içeriği dikkate alınması gerekmektedir (Karakoç, 2014: 179).

İlke kullanılırken, genişletici yorum ve kıyas yasağına da dikkat edilmesi gerekmektedir. Hukuki güvenliğin bir tezahürü olan bu iki yasağın, vergi hukukunda uygulanması mecburidir (Kaneti ve vd., 2022: 68). Bazı durumlarda yasa metninin ifade ettiği hususlar ile yasa koyucunun ifade etmek istediği, iradesi birbirleriyle uyum sağlamadığı durumlarda yasa koyucunun iradesinin ortaya konulması için yasa metni yorum marifetiyle genişletilmekte ve daraltılmaktadır (Akel, 2017:127). Bu açıdan yasada yer verilen sözlerin ötesine geçen bir manada yorum yapılması hali genişletici yorum olarak belirtilmektedir (Gözübüyük, 2013:77). Genişletici yorum yöntemine vergi yasalarında sınırlandırılmamış hükümlerde (*vb., ve saire gibi ifadelerle yer verilen hükümler*) gidilmesi bunların dışında kalan vergilendirmeye ilişkin hususlarda yasanın yer verdiği sınırların içinde kalınması yasanın ifade ettiği şeyi aşan manaların çıkarılmaması gerekmekte, aksi durum verginin yasallığı ilkesine uygun olamayacağı ifade edilmelidir (Akel, 2017: 128). Hukukta kıyas ise, yasada belirli bir hususta bulunan hükmün, bu hususun dışında kalan ve yasada yer verilmeyen bir başka husus hakkında yapılan karşılaştırma sonucunda hüküm bulunmayan husus hakkında hüküm bulunan şeyin tabi olduğu kuralların uygulanmasıdır (Gözler, 2017: 343). Vergi hukuku, özel hukukun tersine hakime hukuk yaratma ve kıyasa başvurulması hususlarında, kamu yararı, kamu düzeni ve emredici hükümlerin bulunması ve Anayasada yer verilen verginin yasallığı ilkesi temelinde izin vermemektedir (Mutlu, 2024:30). Vergi hukukunda kıyas yasağının maddi vergi hukuku açısından söz konusu olduğu, vergi yargılaması açısından böyle bir yasağın söz konusu olmadığı bilinmelidir ve böyle bir yasağın konulmasının maksadının, kişilere mali mükellefiyet getirilmemesidir (Karakoç, 2014: 192). İstisnaen vergi hukukunda kullanılan kıyas yöntemine başvurulmamasını sağlayacak şekilde yasa koyucu tarafından tüm önlemlerin alınması gerekmektedir (Güneş,

2011: 166). Bu kapsamda ilke ile kıyas yasağı çatışması halinde bu durumda Vergi hukukunda kıyas yasağı ağırlık verilmesi gerekmektedir. Bu açıdan kıyas yasağı, ilkenin sınırını oluşturmaktadır (Kaneti ve vd., 2022: 68).

2. Peçeleme ve Muvazaa

Perdeleme olarak da ifade edilen peçeleme işlemi, bir özel hukuktan kaynaklı bir faaliyet sonucunda bir ekonomik netice elde etmek için yapılan ve aynı zamanda elde edilecek bu ekonomik neticenin vergilendirme dışında bırakılması için özel hukuk işleminin tabii ve olağan olarak faydalanma dışında kullanılmasına verilen isimdir (Kaneti ve vd., 2022: 70). Bu bağlamda vergi yükümlüsü veya sorumlusunca özel hukuk kurumlarını ya da yöntemlerini bu şekilde doğan ve olağan kullanımı dışına çıkararak kötüye kullanması ve bunun sonucunda vergilendirmesi gereken hususları vergiden kaçırmak maksatlı vergi dışı bırakması amaçlı yapılan sözleşmelere de peçeleme sözleşmeleri denir (Öncel ve vd., 2021: 30).

Peçeleme işleminde sanki taraflar yasada yer verilen hususlara, yasanın özüne uygun davranıyor gibi görünse de peçelemeye amaçlanan yasanın özünü tamamıyla refetmektir (Karakoç, 2014:184). Yükümlüler vergiden kaçınmak maksatlı yasayı dolanarak, peçelemeye vergisel işlemleri ya örtmekte ya da vergi dışıymış gibi göstermektedir (Danıştay 9.D. E. 2023/6872, K. 2024/5563, T. 21.10.2024).

Peçeleme objektifiyi niyet kurallarına da muhaliftir. Dürüstlük kuralı olarak da ifade edilen objektif iyi niyet kuralları, kişinin elde etmiş olduğu hakları kullanmasında ve borçların ifa etmesinde, özellikle sözleşmeler olmak üzere hukuki işlemlerin yorumlanmasında ve tamamlanmasında dürüst, makul davranışlarının neticesini anlayan, orta zekaya sahip olan bir kimsenin nasıl davranması bekleniyorsa o şekilde davranmasını içeren kurallar bütünüdür (Kayıhan, 2022: 123-125) Peçeleme, özel hukuk açısından önemli olan bu kurallar bütününe de aykırılık teşkil etmektedir (Karakoç, 2014:184). Daha açık bir ifade ile doğruluk ve güven ilkelerinin bir yansıması olan objektif iyi niyet kurallarını temin eden belli hukuki yöntemler yalnızca vergiden kaçınmak maksatlı kullanılması (Öncel ve vd., 2021: 30) bu kuralların da bertaraf edildiği anlamına gelmektedir.

Vergi yükümlüsü durumunda bulunan kişilerin peçeleme işlemine müracaat etmesi bir özel hukuk kavramı olan kanuna karşı hilenin de özel bir türü olarak karşımıza çıkmaktadır (Kaneti, ve vd., 2022: 71; Karakoç, 2014: 184). Kanuna karşı hile, yasada yer verilen emredici bir hukuk kuralını işlerliğini bertaraf ederek yasanın bir başka hükmünden faydalanarak neticenin aynısını ulaşma anlamına gelmektedir (Mutluer ve Dayanç Kuzeyli,

2019: 123). Diğer bir anlatımla yasanın emredici hükmüyle yasaklanmış bir neticeye varmak maksadıyla, yasa tarafından yasak getirilmemiş ve arzu edilen hukuki neticeyi husule getiren elverişli bir başka normdan faydalanmak suretiyle istenilen sonuca ulaşmak kanuna karşı hiledir (Doğu, 2023: 29). Tanımdan da anlaşılacağı gibi kanuna karşı hilenin oluşabilmesi için hukuki bağlamda bütünüyle geçerli bir hukuki işlemin varlığı ile bahsi geçen meşru bu işlemin yasanın emredici hukuk normlarında yasaklanmış olduğu hukuki neticeyi dolaylı ya da doğrudan bir şekilde gerçekleştirmesidir (Güneş, 2023: 134-135).

Peçeleme işleminin gerçekleşebilmesi için çeşitli unsurların varlığı aranmaktadır. Öncelikle vergi hukuku dışında olan özel hukuk biçim, şekil, kalıplarına dayalı olarak sırf ekonomik sonuçlarından kaynaklı olarak vergi doğurucu olayın vergi yasalarında tanımlanması gerekmektedir (Kaneti ve vd., 2022: 71). Yine vergisel avantaj elde etmek maksadıyla özel hukuk düzenlemelerinin kötüye kullanılması gerekir (Akman, 2008: 30). Ayrıca vergi yasasının amaçladığı ekonomik sonuç bu yasanın ifade ettiği hukuksal şekil ve kalıp açısından tümüyle kapsama alınmamış bir hukuksal yöntem ile yapılması ve peçeleme işlemi ile vergi yasasının dolanılması, işlemin vergi dışı bırakılması istenilmesi gerekmektedir (Batı, 2022: 130). Unsurlar incelendiğinde, kanuna karşı hile ile peçeleme işlemlerinin unsurları birbirleriyle örtüştüğü farklılıkların alana has olan kavramlardan kaynaklı olduğu görülmektedir (Saban, 2023: 483).

Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın ispatında, bu olaya ilişkin muamelelerin yemin dışında her türlü delille ispatlanabileceği belirtilmiş, aynı yemin gibi vergiyi doğurucu olayla ilgili net ve doğal bağlantısı olmayan şahit ifadesi de ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı belirtilmiştir. Yine aynı maddenin devamında ekonomik, ticari ve teknik durumlara uyumlu olmayan ve olayın niteliğine göre normal ve alışılmış olmayan bir durum hasıl olması iddia edilmesi halinde ispat külfeti bu iddiada bulunan tarafa ait olduğu ifade edilmiştir (VUK 3/B. Mad.). Peçelemeyi ispat bağlamında yasanın ifadesi değerlendirildiğinde, kanuni karinelerde ispat mükellefe aittir, peçeleme işlemlerinde gerçek niteliğin ispatı vergi idaresine aittir, ortada adi karine var olması halinde ise bu durumda ispat yükümlülüğü mükellefe geçmektedir (Batı, 2022: 128).

Peçeleme sözleşmelerinde asıl olan vergiden kaçırma, vergi borcunu azaltmadır. Bu bağlamda medeni hukuk temelinde peçelemeye kaynak teşkil eden sözleşmeler geçerliken *(tabi burada medeni hukuk temelinde geçerli ifadesinden anlaşılması gereken medeni hukuk açısından eksik hususların olmaması gerekmektedir)*, vergi hukuku açısından geçerli değildir (Özbilen, 2013: 70;

Kırbaş, 2015: 59). Diğer bir anlatımla ekonomik yaklaşım temelinde gerçek iktisadi içerik açısından vergilendirme yapılmakta, hukuk önüne konulan münasebetlerin değil, bunların arkasına gizlenen, peçeleme işlemleri ile örtünen ekonomik mahiyetin vergisel netice husule getirip getirmediği tespit edilerek, var olması halinde bunun vergilendirilmesi yoluna gidilmesi gerekmektedir (Şenyüz ve vd., 2019:69). Ekonomik yaklaşım temelinde yapılacak ekonomik yorum ve irdelemeyle, kamera önünde gözükene değil kameranın arkasında örtünen gizlenen şeyi vergi hukuku anlamında peçeleme işlemleri, yakalanmaya çalışılmaktadır (Korkmaz, 2020: 133).

Ekonomik yaklaşım ilkesi temelinde üzerinde durulması gereken bir başka konu muvazaadır. Muvazaa kelime anlamı itibarıyla “danışık” anlamına gelmekte, danışık ise olmayan bir hususu sanki varmış gibi gösterme ya da bu hususu olduğundan farklı gösterme hususunda taraflar arasında yapılan anlaşma anlamında kullanılmaktadır (<https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.12.2025). Hukuki anlamda muvazaa, tarafların üçüncü kişileri aldatmak maksatlı olarak yaptıkları bir sözleşmenin hiçbir hüküm doğurmaması ya da görünürde yapılan sözleşmenin arka plandaki başka bir sözleşmenin hükümlerini doğuracağı konusunda mutabakata varmalarına verilen isimdir (Antalya ve vd., 2025: 75). Muvazaa, sözleşmelerde taraflar arasında yer verilen irade ile yapılan irade açıklaması yani beyan arasında istenilerek oluşan uygunsuzluk halidir. Danışıklı işlem de olarak ifade edilen muvazaa işlemi, beyan edilen şeyin gerçekte istenilen şey olmadığı hususunda tarafların karşılıklı olarak iradelerinin birbirlerine uygun olması halidir (Cansel ve Özel, 2017: 159-160).

Muvazaanın iki türü bulunmaktadır. Mutlak (adi-basit) muvazaa ve nisbi muvazaa.

Mutlak (adi-basit) muvazaa; Herhangi bir işlem tesis etmemelerine rağmen, tarafların üçüncü kişilere karşı sanki bir hukuki işlem yapmış gibi göstermek hususunda mutabık kalmalarıdır (Akıntürk ve Ateş, 2020:49). Mutlak muvazaanın üç unsuru bulunmaktadır. Bunlar; görünürdeki işlem, üçüncü kişiyi aldatma kastı ve böyle bir işlemi yaptıklarına dair aralarında yaptıkları muvazaa anlaşmasıdır (Akkurt ve vd., 2024: 120). Örneğin bir borçlunun alacaklı sıfatında bulunan kimselerden mal kaçırmak maksatlı olarak bir arkadaşına mallarını satmış gibi göstermesi bir mutlak muvazaadır. Yapılan bu işlemde görünürdeki işlem mal satımıdır (Aydos, 2024:60) Mal kaçırmak maksatlı olarak alacaklıları aldatma kastı söz konusudur. Yine aslında gerçek olmayan görünürdeki işlemle üçüncü kişileri aldatma kastı için arkadaşıyla yaptığı muvazaa anlaşması bağlamında mutlak muvazaanın tüm unsurları mevcuttur.

Nisbi Muvazaa; Taraflar mutlak muvazaada da mevcut olan görünürdeki işlemin arkasında asıl iradelerini yansıtan bir başka işlem tesis etmeleri halinde ortaya çıkmaktadır (Özlük, 2024:61). Nisbi muvazaa da mutlak muvazaadan farklı olarak dört unsur bulunmaktadır. İlk üç unsur aynı mutlak muvazaada yer verilen unsurlar olmakla birlikte ondan farklı olarak dördüncü bir unsur olarak gizli bir işlem tesisi nisbi muvazaada söz konusudur. Konuyla ilgili verilebilecek en güzel örnek ve çalışma konusuyla ilgili olması hasebiyle muris muvazaası halidir. Muris muvazaasında, murisin mirasçılarında mal kaçırmak maksatlı olarak üçüncü kişiye (veya diğer mirasçıya) bağışladığı bir taşınmaz malı sanki satış yapmış göstermesidir. Burada taşınmaz satış işlemi görünürdeki işlem iken, taşınmaz bağış işlemi ise gizli işlemdir, yine tarafların kendi aralarında anlaşması muvazaa anlaşması ve üçüncü kişileri kandırmak maksatlı bu işe tevessül etmeleri de aldatma kastıdır (Doğan ve vd., 2024:145).

Muvazaa işlemine bağlanan sonuçlar önem arz etmektedir. Bu bağlamda mutlak ve nisbi muvazaada yer verilen görünürdeki işlemi ve görünürdeki işlem yanında nisbi muvazaada yer verilen gizli işlemi ayrı ayrı neticelerini ifade edilmelidir. Görünürdeki tarafların sahip olduğu iradelere uygun olmayan işlemler olduğundan bu işlemler Türk Borçlar Kanunu (RG Tarihi: 04.02.2011, RG Sayı: 27836) (TBK) hükümlerine yok hükmünde tarafların arasında herhangi bir sonuç doğurmaz ve bu açıdan muvazaalı işlemin neticesi yokluktur (Eren, 2018:73). Nisbi muvazaada yine görünür bir işlem olarak tarafların iradelerini yansıtmayan sırf üçüncü kişileri aldatmak kastıyla bir görünürdeki işlem mevcut iken, arka planda tarafların gerçek iradelerini gösteren gizli işlemi örtmek için görünürdeki işlem yapılmaktadır (Remzi ve Aydın, 2013:122). Gizli işlem yani tarafların gerçek iradelerini yansıtan işlem yasa da yer verilen şekil ve esas şartlarını taşıması halinde geçerli aksi halde geçersizdir (Eren, 2018:378).

Muvazaanın ispatlanması hususu da önem arz eden bir başka husustur. Burada ispat, muvazaanın taraflarının yani sözleşmenin tarafı olan kimseler açısından ayrı, sözleşme ilişkisine taraf olmayan kimseler yani üçüncü kişiler açısından ayrı şekildedir. Sözleşmenin tarafları muvazaa işlemini yazılı ve resmi bir şekilde yapmaları halinde, bunu ancak yazılı bir delille ispatlamaları gerekmekte iken, üçüncü kişiler yazılı ya da resmi şekilde yapılmasının herhangi bir önemi olmaksızın her türlü delille muvazaa durumunu ispatlayabilirler (Akkurt ve vd., 2019: 123).

Muvazaa vergi hukuku açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Öncelikle bahse konu olayda mutlak muvazaa varsa yani sadece görünürdeki işlemi içeren ve örtünen bir başka iktisadi sonucu olmayan bir durum söz

konusuysa bu halde vergiyi doğurucu olay gerçekleşmemiştir (Kaneti ve vd., 2022: 74). Nisbi muvazaa hali söz konusu olduğunda, bir görünürdeki işlem ve görünürdeki işlemin arkasına gizlenen gizli işlem olmak üzere iki tane işlem bulunmaktadır. Burada vergilendirme hususunda önem arz eden gizli işlemdir (Karakoç, 2014: 189). Şekil kurallarının dikkate alındığı işlemlerde gizli işlemde şekil kurallarının dikkate alınması gerekmektedir. Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından verilen kararda; muvazaalı bir şekilde yapılan taşınmaz devirlerinde görünürdeki işlem tarafların arzu ettikleri işleme uygun olmadığından kasıtlı geçersiz atfedilirken, gizli işlem ise şekil hükümlerine aykırılıktan geçersiz sayılmıştır (Yargıtay İBK, E. 1974/1, K. 1974/2, T. 01.04.1974). Vergilendirme açısından değerlendirildiğinde, fiili anlamda ekonomik sonuç meydana geldiği ve gerçekleştiği için kural olarak geçersiz olan gizli işlem vergilendirmeye dayanak teşkil etmektedir (Kaneti ve vd., 2022: 75; Karakoç, 2014: 189). Bu açıdan vergi hukuku açısından yapılan gizli işlem sonucu vergiyi doğuran olay gerçekleşmişse, bu işlemin vergilendirilmesi yoluna gidilmelidir.

Ekonomik yaklaşım temelinde ele alınan peçeleme ve muvazaa kavramlarının, her ikisinin de bazı hukuki işlemleri perdelemesi veya örtmesi bağlamında birbirine yakın kavramlar gibi görünseler de ayrıştıkları hususlar mevcuttur. Bu açıdan ayrıştıkları hususlar şu şekilde ifade edilebilir (Şenyüz, 2008:185; Aras, 2015: 165; Yılmaz, 2013: 1776-1778);

- Peçeleme vergi hukukuna has bir kavram iken, muvazaanın temeli özel hukuk ekseninde borçlar hukuku kaynaklıdır.
- Nispi muvazaa açısından bakıldığında görünürde ve gizli işlem olarak iki işlem söz konusu iken, peçeleme de tek bir işlem mevcuttur.
- Peçeleme işleminde tarafların arasında irade uygunsuzluğu söz konusu olmaz iken, muvazaa işleminde taraflar kasıtlı bir şekilde açıkladıkları iradeleri ile gerçek iradeleri arasında bir uygunsuzluk oluşturmaktadırlar.
- Nispi muvazaada taraflarca görünürdeki işlem istenmezken, arka planda istenen esas sözleşme gizli işlemdir. Peçelemede ise tercih noktasında hukuki biçim gizlenmez, taraflarca açık bir şekilde hukuki biçimin kullanılması istenir.
- Muvazaa özel hukuk (borçlar hukuku) temelinde olduğundan vergiyi ortadan kaldırmak maksadıyla yapılabileceği gibi bu maksadı taşıma amacı olmaksızın da yapılabilir. Ama peçeleme sözleşmesi vergi hukuku temelinde olduğundan, peçeleme de amaç vergiyi dolanmaktır.

- Muvazaada görünürdeki işlem hem vergi hukuku hem de özel hukuk açısından başlangıç itibariyle gerçek durumu yansıtmadığından geçersiz iken, peçeleme işlemi özel hukuk açısından geçerli iken vergi hukuku açısından geçersizdir.
- Muvazaa iddiasını gerek vergi idaresi gerekse de ilgili kişiler ileri sürebilirken, peçelemeyi ileri sürme bu işlem vergi idaresine karşı yapıldığından vergi idaresine aittir.

Sonuç olarak peçeleme ve muvazaa kavramları bazı hususlarda birbirinden ayrılmaktadır. Bu minvalde değerlendirme yapılırken her ne kadar birbirine yakın kavramlarmış gibi görünse de kendi içlerinde farklı yönlerinin olduğu dikkate alınmalıdır.

3.Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi Temelinde Peçeleme ve Muvazaa Örneği: Bağışlama

Kelime anlamıyla bağışlama, bir kişinin nakden veya aynen mevcut olan bir varlığını bir başka kimseye ivaz amacı gütmeksizin hibe etmesi anlamına gelmektedir (<http://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 27.10.2025). Bağışlama hukuki mahiyeti itibariyle bir sözleşme niteliğindedir (Yargıtay 3. HD. E.2015/3077, K. 2016/1211, T. 08.02.2016). Bağışlama sözleşmeleri TBK’da düzenlenmiştir. Mezkur kanunun 285 ile 298. Maddesi arasında yer verilen bağışlama sözleşmelerini yasa, bağışta bulunanın sağlığında bağışta bulunduğu kimseye herhangi bir ivaz gütmeksizin kazandırmada bulunmak üzere yaptığı bir sözleşme şeklinde tanımlamıştır (TBK 285. Mad.).

Yasada yer verilen tanımlamada da görüleceği üzere, herhangi bir karşılık amacı gütmeksizin belirlenen bir değer bağışta bulunulan kimseye verilmesi ya da taahhüt edilmesi söz konusu olduğundan, bağışlama sözleşmeleri tek tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir (Yargıtay 3.HD., E.2017/17009, K. 2018/356, T.18.01.2018). Bağışlama sözleşmesinde arzu edilen bağışta bulunulan kimsenin mal varlığında bir artışa neden olmaktır (Günay, 2020:14). Mal varlığında artıştan kasıt ya aktif tarafın artması ya da pasif tarafın azalması şeklindedir (Ergün, 2023: 107). Bu manada bağışlama sözleşmeleri kazandırıcı bir işlemdir (Akıntürk ve Ateş, 2020: 257). Bağışta bulunan ile bağışta bulunan kimse arasında yapılan bağışlama sözleşmesi ile bağış konusu şey doğrudan bağışta bulunulan kimsenin mal varlığına girmediğinden bağışlama, borçlandırıcı bir işlemdir (Çağlayan, 2024: 630). Satış ya da trampa sözleşmelerinden farklı olarak herhangi bir karşılık gütmeksizin yapılan bir sözleşme olduğundan bağışlama, ivazsız bir akitir (Akıntürk ve Ateş, 2020: 257).

Bağışlamanın konusuna, maddi olan ya da maddi olmayan her türlü şey ile devredilmesi mümkün olan haklar girmektedir (Günay, 2020:14). Mezkur kanunda, mirası reddetme ile henüz ele geçmemiş bir haktan el çekme veya ahlaki ödevin yerine getirilmesinin bağışlama kapsamına girmediği ifade edilmiştir (TBK 285. Mad.).

Bağışlama sözleşmesi çeşitli unsurları içinde barındırmaktadır. Öncelikle sağlar arası yapılacak bir işlemle, diğer bir anlatımla bağışta bulunan kimsenin sağlığında tesis edilmesi, varlık kazanması gerekmektedir (Yavuz, 2024:809). Herhangi bir ivaz amacı gütmeksizin bağışlama temelli böyle bir sözleşmenin hazırlanması bağışta bulunulan kimseyi zenginleştirme hedeflenmelidir (Yavuz ve vd. 2024: 119). İki tarafın karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanları ile kurulan bir sözleşme hüviyetinde olan (Akkurt ve vd., 2019: 450) bağışlama, tek tarafa borç yükleyen bir işlem iken, tek taraflı bir işlem olmamakla beraber, aynı zamanda bağışlama sonucunda bağışta bulunanın mal varlığında azalma ile bağışta bulunulan kimsenin mal varlığında artış arasında uygun bir illiyet bağının da bulunması gerekmektedir (Yavuz ve vd., 2024: 218).

Bağışta bulunan kimsenin fiil ehliyetine sahip olması gerekmektedir. Kanunda bağışta bulunanın fiil ehliyetine sahip olması gerektiği belirtilmekle birlikte, bağışta bulunan kimsenin savurganlık nedeniyle kısıtlanmasına ilişkin ayrı bir düzenleme yapılmıştır. Mezkur kanunda bağışta bulunan kimse bağışta bulunmayı takip eden bir yıl içinde savurganlık nedeniyle kısıtlanması halinde yapılan bağışlama mahkeme kararıyla iptal edilebilmektedir (TBK 286. Mad.). Yasal düzenleme de görüleceği üzere, bağışlama sonrasında mahkeme kararına binaen ortadan kaldırılabilmektedir (Bilgin Yüce, 2022: 135). Bağışta bulunulan taraf yönünden fiil ehliyeti şartı aranmamış, ayırt etme gücüne sahip olması yeterli kabul edilmiştir (TBK 287. Mad.).

Bağışlamaya ilişkin temel ayrıntılar verildikten sonra peçeeme ve muvazaa işlemleri yönüyle bağışlamanın kullanıldığı durumlardan örnekler verilebilir. Mahkeme kararlarında, bağış ve bağışlama sözleşmeleri peçeeme işlemi sıfatında zaman zaman kâr payı işlemini vergilendirme dışı bırakmak maksadıyla kullanıldığı görülmektedir.

Danıştay tarafından verilen bir kararda; davacı şirketlerin ortaklarına kar payı dağıtmak yerine, %99,9 oranında ortağı olduğu vakfa ait iktisadi işletme hüviyetinde bulunan vakıf üniversitesine kazancı bağışlaması, vergi kurallarını dolanmak maksadıyla başvurulmuş bağışlama işleminin peçeeme işlemi olarak kabul edilmesinin mecburi olduğu ifade edilmektedir (Danıştay 9. D. E. 2023/6872, K. 2024/ 5563, T. 21.10.2024).

Danıştay tarafından verilen bir başka kararda, davacı şirket tarafından yasa ile tanınan indirim kurumunu kendi avantajını kullanmak maksadıyla peçeleme yapmak suretiyle bağış olarak gösterilen meblağın indirim konusu yapılmak suretiyle vergi dışı bırakıldığı, peçeleme marifetiyle yapılan perdelenen vergi doğurucu olayın gerçek niteliğinin dikkate alınarak vergi alınması, indirim konusu yapılan meblağların reddedilmesi ve kar payı yoluyla verilmesi gerekirken kayıt dışı bırakılan faiz gelirinin matraha ilave edilmesi ve kesilen vergi ziyai cezasının alınması gerekli olduğu belirtilmiştir (Danıştay 9.D., E. 2023/6876, K. 2024/5570, T. 21.10.2024).

Bağışlama sözleşmesi zaman zaman muvazaa işlemine de konu olduğu görülmektedir. Konuyla ilgili bağış/bağışlama sözleşmeleri bazı zamanlarda görünürdeki işlem tarafında bazı zamanlarda gizli işlem tarafında yer almaktadır.

Danıştay tarafından verilen bir kararda; sırf veraset ve intikal vergisinden kaçınmak maksatlı olarak sembolik denecek kadar küçük bir peşinat karşılığında yüksek meblağlı bir taşınmazın bir kısmının peşin, kalanının ise 5 yıl içinde ödenmek üzere babasından çocuğuna satılmış gibi gösterilmesi olayında, satış akdinin gerçekleştirilmesinden, toprağın işlenmesini ve mahsulün değerlendirilmesine kadar bütün işlemlerin hepsinin babanın emeği, gayreti ve maddi olanakları sayesinde olacağı ve burada çocuğun herhangi bir katkısı olmadığından bu işlemin VUK 3/B'ye göre hibe olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir (Danıştay 7.D., E: 1984/3975, K. 1985/1531, T. 02.07.1985). Karar incelendiğinde, satış görünürdeki işlem, bağış ise gizli işlem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yine tapu harcı bağlamında tapu harcını daha az ödemek için tapuda bağışlama işleminin, satış işlemi olarak gösterilmesi durumu bir başka muvazaa türüdür. Bilineceği üzere 492 sayılı Harçlar Kanununa göre bağışta tapu harcı emlak beyan değerinden düşük olmamak şartıyla bağış için beyan edilen değerden binde 68,31 oranında bağışta bulunandan alınırken, tapu harcı satışta emlak beyan değerinden az olmamak şartıyla beyan edilen değer üzerinden alıcı ve satıcıdan ayrı alınmak üzere binde 20 oranında alınmaktadır. Bu durumda yapılan muvazaa işleminde bağış/ bağışlama sözleşmesi görünürdeki işlem tarafında yer almaktadır. Ayrıca burada yine muris muvazaası olarak da bilinen durumda da bağışlama sözleşmeleri ön plana çıkmaktadır. Muris muvazaası, murisin diğer mirasçılarını mirastan yoksun kılmak maksadıyla taşınmazını bir çocuğuna bağışlamasına rağmen satmış gibi göstermesi halinde ortaya çıkan bir muvazaadır. Burada da vergi hukuku açısından yapılan satış işlemi görünürdeki işlem iken, bağışlama sözleşmesi gizli işlemidir. Duruma göre muvazaaya karşı herhangi bir işlem

tesis edilmezse ve bahsi geçen taşınmaz (*yasada yer verilen taşınmazlardan olması kaydıyla*) beş yıldan uzun bir süre bu kimsenin elindeyse ticari kazanç (*devamlılık olmaması koşuluyla*) ve değer artış kazancı (*5 yıldan uzun süre elde tutulması koşuluyla*) açısından gelir vergisine tabi olmayacağı gibi bağışlama işlemi de gizli işlem olduğundan tespit yapılamazsa aynı şekilde veraset ve intikal vergisine de tabi olmayacaktır. Gerek tapu harcından kaçış gerekse de muris muvazaası örneğinde olduğu gibi muvazaa işleminde görünürdeki işlem geçersizken gizli işlemin de iptal edilmesi halinde vergi hukuku özelinde gizli işlem den kaynaklı sorumluluğun oluşup oluşmadığı hususunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Danıştay tarafından verilen bir kararda tapu iptal davası sonucunda yapılan satış işlemi hükümsüz sayılması halinde vergiyi doğuran olayın dayanağı ortadan kalktığından kasıtlı, davaya konu işleme ilişkin hususta ilgili kişinin vergi mükellefi olması mümkün görünmemekte olduğu ifade edilmiştir (Danıştay 9.D., E.1982/497, K. 1983/136, T. 14.01.1983). Bu halde tapu iptali durumunda verilen tapu harcı ile diğer örnekte olduğu gibi bağış tespiti durumunda yapılan veraset ve intikal vergisinin kaldırılması gerekmektedir.

Ölünceye kadar bakma sözleşmesi ile bağışlama sözleşmesi üzerinde muvazaa hususunun bir başka örnektir. Ölünceye kadar bakma sözleşmesi, tarafların arasında karşılıklı edim içeren, ivazlı, rızai, sonuçları tesadüf ya da talihe dayalı olan, devamlı bir borç ilişkisi doğuran kendine özgü, bağımsız bir sözleşmedir (Özkaya, 2007: 35; Şahin, 2019: 31-41; Saklan, 2021: 49). Sözleşmede taraflar bakım alacaklısı ve bakım borçlusunu olarak ifade edilmektedir. Danıştay tarafından veraset ve intikal vergisi yönünden ölünceye kadar bakma sözleşmesinin değerlendirildiği kararda; Medeni Kanun hükümlerine göre nafaka yükümlülüğü bulunan kimselere karşı ölünceye kadar bakma sözleşmesi temelinde yapılan intikaller dışında ölünceye kadar bakma sözleşmesi temelinde yapılan intikallerin ivazlı intikal olduğu ifade edilmiştir (Danıştay 7.D. E. 1985/164, K. 1987/2, T. 13.01.1987). Bu bağlamda sırf veraset ve intikal vergisi kapsamına girmemek adına bağışlama sözleşmesinin gizli işlem ve ölünceye kadar bakma sözleşmesi kapsamında görünür işlem tanzim edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu açıdan bu şekilde yapılan işlemlerde de gizli işlem açısından veraset ve intikal vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir.

Yer verilen örneklerde de görüleceği üzere, bağışlama sözleşmesi gerek peçeleme de gerekse de muvazaa işlemlerinde kimi zaman perdeleme işlemi görürken kimi zaman da muvazaa da görünürdeki işlem ya da gizli işlem olarak rol oynamaktadır. Yine bu kapsamda bağış ve bağışlama sözleşmeleri bazı vergisel işlemlerden istisna kabul edildiğinden, bir takım vergisel işlemlerin vergi dışı bırakılması için de sıklıkla kullanılmaktadır.

Bağışlama sözleşmeleri hassas bir sözleşme türüdür. Bu bağlamda bağışlama sözleşmelerinin perdeleme ve örtme, saklama hususlarında pratik hayatta fazlasıyla uygulama içinde bulunduğundan kasıtlı, özellikle vergi hukuku açısından bu sözleşmelere bakılırken, özellikle ekonomik yaklaşım temelli bir bakış açısına sahip olunması isabetli olacaktır.

Sonuç

Çalışmada ekonomik yaklaşım temelinde peçeleme ve muvazaa kavramlarından ve her iki kavramın içeriğinde de yer bulan bağışlama sözleşmelerinden bahsedilmiştir. Çalışmada da ifade edildiği üzere; hukuk normlarında yer verilen kelimelerin ve bu kelimelerden oluşan cümlelerin anlamlandırılması o hukuk normunun özünün anlaşılabilmesi ve bunu hukuki hayatta düzgün bir şekilde aktarılması için hayati öneme sahiptir. Bu açıdan hukuk normları özellikle açık olmadığı, tam olarak neyin anlaşılması gerektiğinin tereddüde düşüldüğü zamanlarda yorumlanması ve anlamlandırılması gerekmektedir.

Hukukta yorum metotlarının uygulandığı bir hukuk dalı da vergi hukukudur. Vergi hukuku birçok yorum yöntemini içinde barındırmakla beraber, yapısı itibarıyla hem özel hukuk hem de kamu hukukuyla iç içe olduğundan ve vergilendirme sürecinin başlatılması için gerekli olan vergiyi doğuran olayın tespitinin yapılması için kendine özgü bir yorum metodunu da içinde ibate etmektedir. Bu yorum metodu ekonomik yaklaşım ilkesidir. Ekonomik yaklaşım ilkesi, hukuki biçimin ötesine geçerek bahsi geçen hukuki işleminin ekonomik sonuçları ile ilgilenmektedir. Bu bağlamda zaman zaman sadece hukuki biçimlerden ortaya çıkarılmayan vergiyi doğurucu olayın tespitinde bir tık öteye geçilmesi ve ekonomik özün hesaba katılması yasal sınırlar içinde kalmak kaydıyla önem arz etmektedir.

Yapılan ekonomik yorum marifetiyle arka planda vergi kapsamına giren işlemlerin tespiti ekonomik yaklaşım ilkesi ile sağlanmaktadır. Ekonomik yorum temelinde vergiyi doğuran olayı gizleyen birçok hukuki işlem aydınlatılmakta ve perdelenen ya da gizli kalan işlem vergilendirilmektedir. Bu işlemlerden ikisi çalışmaya konu edilmiştir. Bunlardan birisi peçelemedir. Peçeleme özel hukuk biçimlerin ve şekillerinin kötüye kullanması nedeniyle bazı vergilendirme kapsamında olayların perdelenmesi faaliyetidir. Yine ikincisi borçlar hukukundan temelini alan muvazaa işlemidir. Muvazaa işlemi de vergi hukuku açısından tarafların gerçek iradelerini sırf vergiden kaçınmak maksatlı olarak gizlemesi ve örtmesi sonucunda vergiye tabi bir işlemin vergi dışı bırakılması için vergi kapsamına girmeyecek bir başka işlemle örtülmeye çalışılmasıdır.

Peçeleme ve muvazaa kapsamına dahil olan işlemler çok çeşitlidir. Bu işlemlerde birisi de bağışlama ve bu kapsamda yapılan sözleşmedir. Bağışlamayla zaman zaman bazı işlemler perdelenmektedir. Bazı işlemlerde bağışlamanın arkasında kalmakta, bazı zamanlarda da bağışlama bu işlemin arkasında gizlenmektedir. Çalışmada bu durumlar örnekler verilerek incelenmeye çalışılmıştır. Sonuç olarak yapılacak ekonomik yorum marifetiyle bağışlamanın ve bu kapsamda yapılan sözleşmelerin arka planda vergiyi doğurucu olayı gizleyip gizlemediğinin tespitinin yapılması, yapılan tespitler sonucunda böyle bir işlem söz konusu olması durumunda, perdelenen ya da örtünen işlem ortaya çıkarılarak vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi doğru bir hamle olacağı ifade edilebilir.

Kaynakça

- Akel, Y.N. (2017). Vergi Hukukunda Yorum, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 62. Seri, 2017-2, s.80-148.
- Akıntürk, T. Ateş, D. (2020). Borçlar Hukuku, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Akkaya, M. (2002). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Akkurt, S. S. Erdoğan, K. Tokat, H. (2019). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Özel Hükümler (Özel Borç İlişkileri), Seçkin Yayınları, Ankara.
- Akkurt, S. S. Erdoğan, K. Tokat, H. (2024). Borçlar Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Akman, Ş.T. (2008). Vergi Hukukunda “Peçeleme” Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi, Ankara Barosu Dergisi, Sayı:3, s. 26-48.
- Antalya, O.G., Acar, Durgun Arslan Ç. Görgeç, B. Yelkenci, I. (2025). Marmara Hukuk Yorumu Cilt: V/1-Borçlar Hukuku Genel Hükümler Ders Kitabı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Aras, F. (2015). Vergi Hukukunda Muvazaa ve Hukuki Sonuçları, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 322, s.162-167.
- Aydos, O.S. (2024). Borçlar Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Batı, M. (2024). Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Bilgin Yüce, M. (2022). Mülkiyeti Devir Borcu Doğuran Sözleşmeler, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Cansel, E. Özel, Ç. (2017). Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt-I, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Çağlayan, Y. (2024). Açıklamalı-İçtihatlı Türk Borçlar Kanunu Şerhi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Doğan, M. Şahan, G. Atamulu, İ. (2024). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Doğu, H.M. (2023). Kanuna Karşı Hile, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Eren, F. (2018). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Yetkin Yayınları, İstanbul.
- Ergün, Ö. (2023). Borçlar Hukuku (Özel Hükümler) Ders Notları, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Gökçay, Ş.E. (2018). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları, On İki Levha Yayınları, İstanbul.
- Gözler, K. (2012). Yorum İlkeleri, Kamu Hukukçuları Platformu Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, (Hızl. Ozan Ergül), 29-30 Eylül 2012, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 236, s.15-119.
- Gözler, K. (2017). Hukuka Giriş, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gözübüyük, Ş. (2013). Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Turhan Kitabevi, Ankara.

- Günay, E. (2020). Bağışlama Sözleşmesinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Güneş, G. (2011). Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Güneş, Z.N. (2023). Sözleşmede Doğan Geri Alım Hakkı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Hayrullahoğlu, B. (2016). Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi, Epamat Basım Yayın, Ankara.
- Hesso, M. Sargın, İ. (2021). Hukuk Yorum İlişkisi, Journal of Social and Humanities Sciences Research, 8 (75), s. 2608-2616.
- Kaneti, S. (1992). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi, Vergi Dünyası, 131, s.39-54.
- Kaneti, S. Ekmekci, E. Güneş, G. Kaşıkçı, M. (2022). Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Karakoç, Y. (2014). Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kayıhan, Ş. (2022). Medeni Hukuk Bilgisi, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Kırbaş, S. (2015). Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Korkmaz, A. (2020). Türev Sözleşmelerle Yapılan Peçeleme İşlemleri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 378, s. 132-142.
- Mutlu, F. (2024). Türk Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı, International Journal of Economic Studies, Cilt: 10, Sayı: 1, s. 27-35.
- Mutluer, K. Dayanç Kuzeyli, N.N. (2019). Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Oktar, S.A. (2020). Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, M. Çağan, N. Kumrulu, A. Göker, C. (2021). Vergi Hukuku, Türhan Kitabevi, Ankara.
- Özbilen, Ş. (2013). Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özkaya, E. (2007). Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Remzi, M. Aydın, S. (2013). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İkinci Sayfa Yayınları, İstanbul.
- Rençber, A. (2017). Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi, Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Göre Türkiye Yaklaşımı, (Ed. Billur Yaltı), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Saban, N. (2023). Vergi Hukuku, Beta Yayınevi, Ankara.
- Saklan, A. (2021). 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Önem Arz Eden Bir Konu: Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:265, s.46-60.
- Şahin, T. (2019). Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi, Yetkin Yayıncılık, Ankara.

- Şenyüz, D. (2008). Peçeleme ile Muvazaanın Arasındaki Farklar, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 185, s.24-27.
- Şenyüz, D. Yüce, M. Gerçek, A. (2019). Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınevi, Bursa.
- Taşkın, Y. (2012). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 109, s.69-76.
- Tiryaki Özlük, B. (2024). Şematik Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Toprak, E. Armağan, R. (2018). Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXII, Sayı:1, s. 145-169.
- Yavuz, C. Acar, F. Özen, B. (2024). Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler), Beta Yayınevi, İstanbul.
- Yavuz, N. (2024). Borçlar Hukuku El Kitabı, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Yılmaz, E. (2013). Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XVII, Sayı: 1-2, s. 1757-1781.

YARARLANILAN ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- <https://sozluk.gov.tr/>
- <https://www.danistay.gov.tr/danistay-dergiler>
- <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/arama>
- <https://www.mevzuat.gov.tr/>
- <https://www.turcademy.com/>

YARARLANILAN MAHKEME KARARLARI

- Danıştay 7.D. E. 1985/164, K. 1987/2, T. 13.01.1987.
- Danıştay 7.D., E: 1984/3975, K. 1985/1531, T. 02.07.1985.
- Danıştay 9.D., E. 2023/6872, K. 2024/5563, T. 21.10.2024.
- Danıştay 9.D., E. 2023/3430, K. 2024/5568, T. 21.10.2024.
- Danıştay 9.D., E. 2023/6874, K. 2024/5566, T. 21.10.2024.
- Danıştay 9.D., E. 2023/6876, K. 2024/5570, T. 21.10.2024.
- Danıştay 9.D., E.1982/497, K. 1983/136, T. 14.01.1983.
- Yargıtay İBK, E. 1974/1, K. 1974/2, T. 01.04.1974.
- Yargıtay 3. HD. E.2015/3077, K. 2016/1211, T. 08.02.2016.
- Yargıtay 3HD., E.2017/17009, K. 2018/356, T.18.01.2018.

Sürdürülebilir Turizm Finansmanı Aracı Olarak Konaklama Vergisi: Uluslararası Uygulamalar ve Türkiye Örneği

Osman Kağan Ergür¹

Özet

Bu çalışma, sürdürülebilir turizmin finansmanında konaklama vergisinin rolünü inceleyerek Türkiye'deki mevcut uygulamayı uluslararası örnekler ışığında değerlendirmektedir. Sürdürülebilir turizm, doğal ve kültürel kaynakların korunmasını, yerel halkın yaşam kalitesinin yükseltilmesini ve turizm faaliyetlerinden elde edilen faydaların toplumun birçok alanına dengeli şekilde dağılımını amaçlayan bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. Turizmin yoğunlaştığı bölgelerde altyapı, çevre, atık yönetimi ve güvenlik gibi alanlarda ortaya çıkan maliyetler, bu yaklaşımın gerektirdiği finansman ihtiyacını artırmakta olup bu durum konaklama vergisi gibi sektöre özgü mali araçlara ihtiyaç duyulmasına neden olmaktadır.

Uluslararası uygulamalar gözlemlendiğinde konaklama vergisinin yalnız gelir yaratma amacıyla değil aynı zamanda sürdürülebilir turizm politikalarını desteklemek üzere tasarlandığı görülmektedir. Birçok ülkede vergi gelirleri doğrudan yerel yönetimlere bırakılmakta ve çevresel projeler, destinasyon yönetimi, kültürel mirasın korunması gibi farklı ve çeşitli alanlarda kullanılmaktadır. Ayrıca vergilemede genellikle kademeli oranlar uygulanmakta olup tesis sınıfı, kapasite ve gecelik fiyat gibi kriterler esas teşkil etmektedir. Türkiye'de konaklama vergisi, 7194 sayılı Kanun m. 9 hükmünün 6802 sayılı Kanunda yaptığı yeniden düzenleme ile 6802 sayılı Kanun m. 34'te yer bulmaktadır. Türkiye'de konaklama vergisi, sürdürülebilirlik hedefleri açısından önemli olmakla birlikte birtakım sınırlılıkları bünyesinde barındırmaktadır. Vergi gelirlerinin merkezi bütçeye aktarılması, sürdürülebilirlik projelerine doğrudan katkı sağlamayı güçleştirmektedir. Ayrıca tek oranlı yapı, verginin objektif kriterlerden yoksun, mali gücün

1 Dr. Öğr. Üyesi, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, osmankagan.ergur@inonu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-4103-1706.

dikkate alınmadığı bir ortam oluşturmaktadır. Bu çerçevede çalışmada konaklama vergisinin etkinliğinin artırılması için gelirlerin yerel yönetimlere bırakılması, kademeli oranlara geçilmesi, şeffaf kullanım mekanizmalarının oluşturulması ve kayıt dışı konaklamayla mücadelenin güçlendirilmesi önerilmektedir.

1. Giriş

Turizm sektörü, bir ülkenin ekonomik gelişimi noktasında temel yapı taşlarından birisini oluşturmakta olup ekonomik kalkınma, döviz gelirleri elde etme ve istihdam yaratma gibi alanlarda destekleyici ve yönlendirici bir etkiye sahiptir. Billhassa turistik ülkeler için önemli bir gelir kaynağı oluşturan turizm sektörü, günümüzde giderek artan turist sayısı ve yeni destinasyonlar vasıtasıyla önemli bir gelişim göstermektedir². Nitekim turizm sektörü küresel çapta ana sektörlerden birini oluşturmakla birlikte disiplin ve düzenden yoksun bir şekilde planlandığında çevreyi ve doğal kaynakları negatif yönde etkileyerek gelecek nesillere kalacak çevresel kaynakların devamlılığına zarar verecektir³. Bu çerçevede kaynakların korunması ve sektörden elde edilecek gelirlerin sürekliliği noktasında sürdürülebilir turizm kavramı ön plana çıkmaktadır.

Sürdürülebilir turizm, turizm faaliyetlerinin artması karşısında doğa, kültür, çevre, tarih, folklor gibi temel faktörlerin korunmasında tek ihtimal olarak değerlendirilmektedir⁴. Bu kapsamda sürdürülebilir turizmin gerçekleştirilmesi çerçevesinde finansman yaratılması ve bu finansmanın ilgili kavram itibariyle etkin ve verimli kullanılması icap etmektedir. Nitekim bu hususta birçok ülke, turizm gelirlerini vergi araçları vasıtasıyla yönlendirme stratejileri oluşturmakta olup konaklama vergileri bu stratejilerin başında gelmektedir. Konaklama vergisi bu özelliği itibariyle turizm hizmetlerinden faydalanan kişilerin kamu hizmetlerine katkı sunmasını hedefleyen ve gerek mali gerekse çevresel politikaların sağlıklı bir şekilde işlenmesini sağlayan önemli bir vergilendirme aracı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Son yıllarda Avrupa Birliği ülkeleri başta olmak üzere birçok ülkede konaklama vergisine ilişkin kanuni düzenlemeler getirilmiş olup bu ülkelerde elde edilen vergi gelirleri; turizm altyapısının geliştirilmesi, destinasyon

2 TELLİOĞLU, Salih, “Yeşil Ekonomi Kapsamında Sürdürülebilir Turizm Yaklaşımı”, *Toplum Bilimleri Dergisi*, C. 25, 2019, s. 11.

3 GÜLSEVER, Kader ve ERDOĞAN TARAKÇI, İnci, “Sürdürülebilir Turizm Üzerine Bir Literatür Taraması”, 6. *Uluslararası CEO (İletişim, Ekonomi, Organizasyon) Sosyal Bilimler Kongresi Tüm Metin Kitabı*, s. 962.

4 YURTSAL, Kenan, “Türkiye’de Sürdürülebilir Turizm”, *Sivas Interdisipliner Turizm Araştırmaları Dergisi*, S. 4, 2019, s. 62.

yönetimi ve çevre koruma projeleri gibi çeşitli faaliyetlerin gerçekleştirilmesine katkıda bulunmaktadır⁵. Türkiye’de de konaklama vergisi uygulaması, 7 Aralık 2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” m. 9 hükmü doğrultusunda 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu m. 34 hükmü “Konaklama Vergisi” başlığı ile Türk vergi sisteminde yeniden ihdas edilmiş olup verginin temel unsurları, vergilendirme işlemleri ve usule ilişkin tüm hükümler tek maddede düzenlenmiş bulunmaktadır⁶. İlgili vergi düzenlemesi yoluyla sürdürülebilir turizm doğrultusunda mali kaynak yaratma potansiyeli söz konusu olmakla birlikte konaklama vergisinin sürdürülebilirlik boyutu ile ilişkisi, elde edilen gelirlerin nasıl değerlendirildiği ve uluslararası eğilimlerle hangi noktalarda örtüştüğü hususlarının açıklanması icap etmektedir.

Bu çalışmada konaklama vergisinin sürdürülebilir turizmin finansmanının sağlanması noktasındaki ilişkisi incelenecek olup öncelikle sürdürülebilir turizmin kavramsal çerçevesi ve finansmanında kamu gelirlerinin rolüne ilişkin açıklamalarda bulunulacak, turizmin vergilendirilmesinde konaklama vergisinin rolü ile çeşitli ülkelerdeki durumlarına ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır. Akabinde konaklama vergisinin Türkiye’deki uygulamasına ilişkin hususlara yer verilecek olup verginin hukuki dayanağı ve mevzuat gelişimi, verginin konusu ve vergiyi doğuran olay ile verginin mükellefi, matrahı ve istisnaları başlıkları altında ilgili düzenlemelere yer verilecektir. Devamında konaklama vergisinin sürdürülebilir turizm finansmanına katkısı incelenecek olup sonuç kısmında konuya ilişkin genel değerlendirmeler ve önerilerde bulunulacaktır.

2. Sürdürülebilir Turizm ve Konaklama Vergisinin Uluslararası Görünümü

2.1. Sürdürülebilirlik Kavramı

Sanayi devrimi sonrasında aşırı üretim isteği ve buna bağlı olarak tüketimin özendirilmesi ile birlikte çevresel faktörlere verilen önem giderek azalmış, her geçen gün daha fazla artan kirlilik ve sosyal bozulma ortaya çıkmaya başlamıştır⁷. Bu bozulma ve tahribatların ortaya çıkması, esasen

5 ASLAN, Ahmet, “Turizm Sektöründe Konaklama Vergisi Algısı: Paydaş Görüşleri Üzerine Bir Araştırma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 444, 2025, s. 49.

6 AŞÇI AKINCI, Nuray, “Konaklama Vergisi: Ölçülülük Meselesi”, *TBB Dergisi*, S. 148, 2020, s. 78.

7 BAHHAIRE, Tim ve ELLIOTT WHITE, Martin, “The Application of Geographical Information Systems (GIS) in Sustainable Tourism Planning: A Review”, *Journal of Sustainable Tourism*, C. 7, S. 2, 1999, s. 167; DURAN, Erol, Sürdürülebilir Turizm Kapsamında Toplumsal

insanlığın yok olması tehlikesini beraberinde getirdiğinden bu hususa ilişkin çözüm yolları aranmış olup ekonomik refahı teşvik eden, ekolojik sistemlerin bütünlüğüne destek veren ve toplumların eşitliğine imkân tanıyan sürdürülebilirlik kavramının ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır⁸.

Sürdürülebilirlik kavramı, gelecek nesillerin ihtiyaçlarını giderme yeteneğinden ödün vermeden mevcut ihtiyaçlarını karşılayabilmesini ifade eden bir kavram olarak tanımlanmaktadır⁹. Sürdürülebilirlik kavramı ilk kez 1987 yılında Dünya Ekonomik Kalkınma Komisyonu (WCED) tarafından yayımlanan “Ortak Geleceğimiz (Our Common Future)” ya da zamanın WCED başkanı ve Norveç başbakanı olan Gro Harlem Brundtland’dan alan “Brundtland Raporu”nda yer almaktadır¹⁰. Bu çerçevede sürdürülebilirlik kavramı için dört temel ilke dikkate alınmış olup;

- “Bütüncül planlama ve strateji oluşturma fikri,
- Temel ekolojik süreçleri korumanın önemi,
- Hem insan mirasının hem de biyolojik çeşitliliğin korunması ihtiyacı,
- Üretkenliğin gelecek nesiller için uzun vadede sürdürülebileceği fikrine dayalı kalkınma” şeklinde bu ilkeler ifade edilmiştir¹¹.

Bahsedilen bu ilkelerde son sırada yer alan kalkınma kavramı ile sürdürülebilirlik arasında önemli bir bağ bulunmaktadır. Nispeten yeni bir fikir olarak ortaya çıkan sürdürülebilirlik kavramı; korumacılık, sosyal

ve Kültürel Kimliğin Korunması: Gökçeada Örneği, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir 2009, s. 37.

- 8 FERREIRA, Danie, “The Evolution Of Sustainable Tourism Development: A Timeline From 1995 Till 2015”, *International Scientific Conference “Tourism for Sustainable Future” Proceedings Book*, s. 433; KILIÇ, Melek, Uzungöl Bölgesinde Sürdürülebilir Turizm Gelişimi: Sürdürülebilir Turizm Göstergeleri Bağlamında Nitel Bir Araştırma, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Gümüşhane 2020, s. 4; GÜLSEVER ve ERDOĞAN TARAKÇI, s. 962.
- 9 ERBAŞ, Ahmet, “Sürdürülebilir Turizm Perspektifinden Sürdürülebilirliğin Geleceği”, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, C. 58, S. 1, 2023, s. 498.
- 10 ÖZTÜRK, Pınar, PARTAL, Gözde ve AKINCI, Zeki, “Son 30 Yılda Sürdürülebilir Turizm ve Ekoturizm: Bibliyometrik Bir Analiz Çalışması”, *Türk Turizm Araştırmaları Dergisi*, C. 9, S. 1, 2025, s. 4; GEDİK, Yasemin, “Turizmin Yeşil Yüzü: Sürdürülebilir Turizm Faydaları, Zorlukları ve Stratejileri Üzerine Kavramsal Bir Çerçeve”, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Y. 13, S. 25, 2024, s. 48; “Sürdürülebilir Kalkınma: Brundtland Raporu”, Saint-Gobain Türkiye (<https://www.saint-gobain.com.tr/blog/surdurulebilir-kalkinma-brundtland-raporu>, E. T. 08.11.2025).
- 11 PELİT, Elbeyi, BAYTOK, Ahmet ve SOYBALI, H. Hüseyin, “Sürdürülebilir Turizm mi? Turizmde Sürdürülebilirlik mi? Kavramsal Bir Tartışma”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, C. 6, S. 14, 2015, s. 42; CAN, Ülker, TAN, Erşad, DAGAŞAN, Gülcan ve GÜL, Hüseyin, “Bölgesel Turizm Paydaşlarının Sürdürülebilir Turizme Yönelik Tutumu: Hasankeyf Örneği”, *Journal Of Academic Tourism Studies*, C. 4, Özel Sayı, 2023, s. 23.

adalet, enternasyonalizm gibi hareketlerin ışığında “sürdürülebilir kalkınma” kavramı etrafında teşkil etmiştir¹². Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP) ve Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü’ne (UNWTO) göre turizm, sürdürülebilir kalkınmaya katkıda bulunma noktasına önemli bir yere sahip olması itibarıyla sürdürülebilir kalkınmanın modern turizmin var olan sorunlarının değerlendirilmesinde önemli bir değişken olduğu ifade edilmektedir¹³. Bu çerçevede sürdürülebilirlik kavramının kalkınmanın sürekliliğini esas alarak turizm perspektifinde var olan sorunların çözümünde fayda sağlayıcı bir unsur olarak ele alınması icap etmektedir.

2.2. Sürdürülebilir Turizm, Amacı ve Önemi

Bahsedilen bu ilkeler, bağlantılı olan sektörler çerçevesinde önem arz etmekte olup turizm sektörü kapsamında sürdürülebilir turizm kavramının ortaya çıkmasına ön ayak olmuştur. Sürdürülebilir turizm kavramı ilk olarak Bill Bramwell ve Bernard Lane tarafından ortaya atılmış bir kavram olmakla birlikte turizm destinasyonlarındaki deneyimlere destek olmak, çevresini sürdürülebilir kılmak ve yerel toplulukların yaşam kalitesini artırmak amacını içerdiği belirtilmektedir¹⁴. UNEP ve UNWTO sürdürülebilir turizmin tanımını “*mevcut ve gelecekteki ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerinin tamamını dikkate alan, ziyaretçilerin, sanayinin, çevrenin ve ev sahibi toplulukların ihtiyaçlarını ele alan turizm*” olarak yapmış, sürdürülebilir turizmin turizmde yarattığı olumlu etkilerin devam ettirilip beklenen faydalara ulaşmanın esas unsuru oluşturduğu ifade edilmektedir¹⁵. Ayrıca bununla birlikte çevresel kaynakların verimli kullanılması, ekolojik süreçlerin, doğal mirasların ve biyolojik çeşitliliğin korunması ile geleneksel değerlerin korunması ile birlikte istihdam ve gelir fırsatlarının yaratılması sürdürülebilir turizmden yaratacağı etkiler olarak değerlendirilmektedir¹⁶.

UNWTO’ya göre sürdürülebilir turizmi gerçekleştirmek için belli başlı kriterlerin sağlanması gerektiği ifade edilmekte olup bu çerçevede;

12 ERBAŞ, s. 499.

13 ASLAN, Volkan, Türkiye’de Sürdürülebilir Turizm ve Kalkınma, içinde *Türkiye Ekonomisinin 100 Yıllık Panoraması II*, ed. ÖZÇELİK, Özer ve ÖZBEK ÇİFCİ, Rabia İnci, Özgür Yayınları, 2024, s. 165.

14 BRAMWELL, Bill, HIGHAM, James, LANE, Bernard ve MILLER, Graham, “Twenty-Five Years Of Sustainable Tourism and The Journal Of Sustainable Tourism : Looking Back and Moving Forward”, *Journal of Sustainable Tourism*, 2016, s. 1; YOOPETCH, Chanin ve NIMSAI, Suthep, “Science Mapping the Knowledge Base on Sustainable Tourism Development, 1990–2018”, *Sustainability*, C. 11, S. 13, 2019, s. 2; CAN vd., s. 23.

15 ŞAHİN, Dilek ve BAŞTÜRK, Yusuf Alper, “Sürdürülebilir Kültür Turizmi: Sivas İli Örneği”, *Sivas İnterdisipliner Turizm Araştırmaları Dergisi*, S. 4, 2019, s. 80.

16 ERBAŞ, s. 502.

- “Turizm için doğal, tarihi, kültürel ve diğer kaynaklar, hem şimdiki topluma fayda sağlarken gelecekte sürekli kullanım için korunması
- Turizm gelişimi, turizm alanında ciddi çevresel veya sosyo-kültürel sorunlara yol açmayacak şekilde planlanmalı ve yönetilmesi
- Turizm bölgelerinin genel çevre kalitesi korunmalı ve gerekirse iyileştirilmesi
- Turistlerin memnuniyeti yüksek seviyede tutulmalı, böylece turistik destinasyonlar pazarlama açısından cazibesini ve popülerliğini koruyabilmesi
- Turizmin sağladığı faydalar toplum genelinde yaygın bir şekilde paylaşılması” gibi hususlara vurgu yapılmaktadır¹⁷.

Nitekim bu kriterler çerçevesinde sürdürülebilir turizmin belli birtakım amaçları önelemesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu amaçlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır¹⁸:

- “Kaynakların sürdürülebilir kullanımını ve korunmasını sağlamak
- Aşırı kullanımı ve atıkları azaltmak, böylece uzun dönemli çevresel tahribi önlemek
- Yerel toplumun yaşam kalitesini artırmak
- Nesiller arasında eşitlik ilkesini korumak
- Ekolojik sistemler ve biyolojik çeşitliliğin sürdürülmesiyle çevre kalitesini korumak
- Toplumun sosyal ve kültürel bütünleşmesini sağlamak
- Turizm endüstrisi ve kamu arasında karşılıklı koordinasyonu sağlamak
- Ziyaretçiler için yüksek kalitede bir deneyim sağlamak
- Turistleri ve turizmde çalışan personeli sürdürülebilir turizm konusunda bilinçlendirmek.”

Bu amaçlar incelendiğinde sürdürülebilir turizm ile doğal kaynakların verimli ve dengeli bir biçimde korunması, temel bir hedef olarak belirlenmekte ve kaynakların aşırı tüketiminin ve atık oluşumunun önüne geçilerek uzun vadede çevresel bozulmaların engellenmesi amaçlanmaktadır. Aynı zamanda ekosistemin ve biyolojik çeşitliliğin sürdürülmesi sağlanarak çevresel kalitenin korunması hedeflenirken toplumun sosyal ve kültürel bütünlüğünün

17 ASLAN, Türkiye’de Sürdürülebilir Turizm, s. 166-167.

18 ESER, Seçkin, DALGIN, Taner ve ÇEKEN, Hüseyin, “Sürdürülebilir Kültür Turizmi: Efes Örneği”, *Ege Coğrafya Dergisi*, C. 19, S. 2, 2010, s. 29-30.

güçlendirilmesi de sağlanmaktadır. Bunun yanı sıra turizm sektörü ile kamu kurumları arasında etkin iş birliği ve koordinasyonun oluşturulması ile bu sektörde çalışanların nitelikli eğitime tabi tutulması, sürdürülebilir turizmin tamamlayıcı unsurları olarak öne çıkmaktadır.

Bu amaçlar doğrultusunda sürdürülebilir turizmin birtakım faydaları beraberinde getirmesi söz konusu olmaktadır. Bu çerçevede yerel ekonominin kalkınması, yerel toplulukların turizm faaliyetlerine entegre edilmesi, karbon ayak izinin azaltılması, altyapıların iyileştirilmesi, nesli tükenmekte olan canlıların korunması, plastik atıkların azaltılması gibi hususlar, toplumsal ve çevresel noktada sürdürülebilir turizmin getirmiş olduğu faydalar olarak ifade edilmektedir¹⁹. Bunun dışında turizmin sürdürülebilirliği noktasında fazla enerji kullanımı ve sera gazı emisyonu, aşırı su tüketimi, uygunsuz atık yönetimi, biyoçeşitliliğin kaybı ve habitat tahribatı, kültürel bütünlük ile doğal ve yapısal mirasa yönelik tehditler ile iletişim kanallarının eksikliğinin bu konu başlıkları temelinde zorluklara neden olacağına da ayrıca vurgu yapılmaktadır²⁰.

Sürdürülebilir turizm, sosyo-ekonomik ve çevresel ihtiyaçları eş zamanlı olarak karşılama özelliğine binaen gelecekteki turizm gereksinimlerini karşılama yeteneğine zarar vermemesi nedeniyle sürdürülebilir kalkınmanın en etkili ve güçlü yoludur²¹. Bu bağlamda sürdürülebilir turizm, doğal kaynakların koruma altına alınmasını, yerel halkın refahının artırılmasını ve kültürel değerlerin nesilden nesile aktarılacak hem ekonomik büyümeye hem de çevresel dengeye katkıda bulunmaktadır. Bu çerçevede turizmin en önemli unsurlarından olan turistlerin memnuniyetini göz önünde bulundurmak suretiyle sürdürülebilir turizm uygulamalarının teşvik edilmesi ve farkındalığın artırılması önem arz etmektedir²². Nitekim turizmin gelişiminde önemli bir paydaş olan yerel halkın katılımı kritik bir rol oynamakta olup turizm faaliyetlerinde, destinasyon geliştirme ve karar verme gibi süreçlere doğrudan veya dolaylı bir şekilde dahil edilmesi neticesinde sürdürülebilir turizmin sağlıklı bir şekilde devam ettirilmesi sağlanmaktadır²³. Bu noktada

19 GEDİK, s. 51-52.

20 PAN, Shi-Yu, GAO, Mu-Tsun, KIM, Han-Shen, SHAH, Karan J., PEI, Shun-Ling ve CHIANG, Po-Chin, "Advances and Challenges in Sustainable Tourism Toward a Green Economy", *Science of the Total Environment*, S. 635, 2018, s. 456-457.

21 BAHTİYAR SARI, Dilara, "Sürdürülebilir Turizmin Dijital Bir Yansıması Olarak Ecobnb", *Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 8, S. 4, 2025, s. 309.

22 UNITED NATIONS ENVIRONMENT PROGRAMME AND WORLD TOURISM ORGANIZATION, *Making Tourism More Sustainable: A Guide for Policy Makers*, United Nations Environment Programme, Division of Technology, Industry and Economics, Paris 2005, s. 11; GÜLSEVER ve ERDOĞAN TARAKÇI, s. 965.

23 OBRADOVIĆ, Sanja, STOJANOVIĆ, Vladimir, KOVAČIĆ, Sanja, JOVANOVIĆ, Tamara,

sürdürülebilir turizmin finanse edilmesinde turizmin vergilendirilmesi önem arz etmektedir.

2.3. Turizmin Vergilendirilmesi Çerçevesinde Konaklama Vergisinin Yeri

Turizm sektörü, daha önce bahsedilen hususlar çerçevesinde bir ülkenin ekonomik gelişimi ve kalkınması noktasında önemli bir yere sahiptir. Bu noktada söz konusu sektörün sürdürülebilirliği zorunluluk arz etmekte olup çevresel etkenlerin koruma altına alınarak sürdürülebilirliğin sağlanması, farkındalığın sağlanması noktasında ilgili personel ve yerel aktörlerin eğitilmesi ile buna ilişkin teşviklerin artırılması, sürdürülebilir turizmin devamlılığına katkı sağlamaktadır. Bu devamlılık ve sürekliliğin sağlanması ise belli kaynakların yaratılması söz konusu olmadan mümkün olmamaktadır. İşte bu noktada turizm sektörüne ilişkin kaynak oluşturulması meselesi ortaya çıkmakla birlikte kamu harcamalarının karşılanması noktasında turizm sektörüne yönelik vergilendirme meselesine kısaca değinmek icap etmektedir.

Turizmin vergilendirilmesi, ilgili faaliyet çerçevesinde yapılan konaklama, yeme-içme, ulaşım, tur operatörlüğü ve seyahat acentesi hizmetleri, kültürel etkinlikler ve alışveriş etkinlikleri gibi çeşitli faaliyetlere yönelik uygulanan vergilendirme işlemlerini kapsamaktadır. Turizmin vergilendirilmesinin üç temel faydayı ihtiva ettiği belirtilmekte olup bütçeye gelir sağlaması, vergi yükünün çoğunlukla ihraç edilmesi veya diğer bir deyişle turistlere aktarılması ve negatif dışsallıkların içselleştirilmesi olduğu değerlendirilmektedir²⁴. Nitekim bu faydalar değerlendirildiğinde verginin karşılıksız olması ilkesi çerçevesinde belirtilen faaliyetler üzerinden yapılan vergilendirmenin birebir ilgili alana aktarılması söz konusu olmamakla birlikte çevresel düzenlemeler, altyapı yatırımları veya turizmin sürdürülebilirliği noktasında turizm sektörünü dolaylı olarak finanse edeceğini söylemek gerekmektedir. Bunun haricinde turizmin vergilendirilmesinin negatif etkilerinden de bahsedilmiş olup bu etkilerin; dolaylı vergiler nedeniyle artan fiyatların turizm talebini olumsuz etkilemesi ve bu durumun enflasyona neden olması ile vergiler nedeni ile artan maliyetlere katlanamayacak olan işletmelerin zarar görmesi

PANTELIĆ, Milana, ve VUJIĆIĆ, Miroslav, "Assessment of Residents' Attitudes Toward Sustainable Tourism Development-A Case Study of Bačko Podunavlje Biosphere Reserve, Serbia", *Journal of Outdoor Recreation and Tourism*, C. 35, 2021, s. 8; CAN vd., s. 24.

24 ÇELİKKAYA, Ali, "Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Konaklama ve Yiyecek İçecek Hizmeti Sunan Turizm İşletmelerinde Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması", *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, C. 22, S. 2, 2011, s. 177.

ve turizm endüstrisinin bundan olumsuz etkilenmesi şeklinde tezahür etmesi olarak ortaya çıkacağı ifade edilmektedir²⁵.

UNWTO, turizme yönelik vergiyi turistler ve turizm endüstrisi yönünden geçerli olan dolaylı vergi olarak nitelendirmekte olup genel olarak turizm vergisi (tourism tax) olarak adlandırılmakla birlikte konaklama vergisi (accomodation tax), turist vergisi (tourist tax), ziyaretçi vergisi (visitor tax), şehir vergisi (city tax), kültür vergisi (culture tax), otel oda vergisi (hotel room tax), yatak vergisi (bad tax) gibi çeşitli adlandırmalara da yer verildiği belirtilmiştir²⁶. Bunun dışında turizmin vergilendirilmesi çerçevesinde son yıllarda başka önemli gelişmelerin de meydana geldiğini söylemek mümkündür. Nitekim son 15 yılda vergi, harç ve ücretlerin sayısı ve kapsamındaki genel artış, turistlerin varış ve ayrılışlarıyla ilgili temel vergiler olarak nitelendirilen vizelerle ilgili kısa süreli kalışlar için ortak vize politikalarını benimseyen ülke sayılarında artış, güvenlik, yolcu hizmetleri ve havaalanı kalkışları kapsamında hava yolculuğuyla ilgili vergilerde artış, turizmle ilgili faaliyetlerde tüketim vergisi oranlarının azaltılması, çevre koruma odaklı vergilerin sayısında artış ile turizme yönelik vergi teşvikleri bu noktada ön plana çıkmaktadır²⁷.

Sürdürülebilir turizmin finanse edilmesi noktasında önemli bir kaynak olan turizm sektörünün vergilendirilmesi noktasında konaklama vergisi son yıllarda öne çıkan bir vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim gelişen teknolojik imkanlar sayesinde ulaşım olanaklarının çeşitlenmesi, çok uluslu şirketlerin küresel ekonomideki artan rolü gibi etkenlerle birlikte insanların hem iş hem de tatil amaçlı seyahatlerinde ciddi bir artış meydana gelmiş, bu amaçlara kişilerin konaklama ihtiyaçları da kritik bir yer işgal etmeye başlamıştır²⁸. Gerek ilgili sektörün yaratmış olduğu ekonomik potansiyel gerekse yaygınlaşması ile birlikte çevre, altyapı, ulaşım gibi alanlara yaratacağı olumsuz etkilerin giderilmesi amacıyla çeşitli ülkelerde alana ilişkin vergiler ihdas edilmiştir.

25 ÖZCAN, Ceyhan Can, ÖZMEN, İbrahim ve KAYA, Mustafa Göktuğ, “Turizm ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 207, 2016, s. 200.

26 OECD Tourism Trends and Policies 2014, OECD, (https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2014/03/oecd-tourism-trends-and-policies-2014_g1g3e345/tour-2014-en.pdf, E. T. 15.11.2025); AŞÇI AKINCI, s. 79; DELİBAŞ, Ahmet, “Konaklama Vergisinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 383, 2020, s. 107; AKÇAOĞLU, Ertuğrul, “Konaklama Vergisi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 10, S. 2, 2020, s. 390.

27 TEKİN, Ömer Faruk ve SAY, Servet, “Kentlerde Turizmin Yönetilmesi ve Sürdürülebilir Gelişimi İçin Konaklama Vergisi: Dünya’dan Örnekler ve Türkiye Uygulaması”, *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, C. 7, S. 3, 2024, s. 908-909.

28 BOZDOĞANOĞLU, Burçin, “Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Maliye Dergisi*, S. 164, 2013, s. 132.

Birtakım ülkelerde şehir vergisi, turist vergisi, ziyaretçi vergisi gibi çeşitli adlandırmalara tabi tutulan vergi türü, Türk vergi sisteminde konaklama vergisi olarak adlandırılmaktadır. Konaklama vergisi, otelde kalınan her bir gece için alınan bir vergi olup genellikle “advalorem” olarak değerlendirildiği için sabit bir ücret yerine oda fiyatının yüzdesi şeklinde uygulanmakla birlikte bazı uygulamalarda sabit bir miktar olarak da tespit edilmektedir²⁹. Konaklama vergisi, turizm vergisi veya diğer adlarla adlandırılan bu vergi türüne ilişkin uluslararası düzeyde farklı uygulamalar söz konusu olup bu uygulamalara ilişkin açıklamalarda bulunmak gerekmektedir.

2.4. Uluslararası Düzeyde Konaklama Vergisi Uygulamaları

Daha önce belirtildiği üzere konaklama vergisi birçok ülkede aynı adla veya turizm vergisi, turist vergisi, ziyaretçi vergisi, şehir vergisi, kültür vergisi, otel oda vergisi, yatak vergisi gibi farklı adlar altında uygulanmaktadır. Verginin adlandırılmasına ilişkin bu farklılıklar verginin unsurları çerçevesinde de ortaya çıkmakta olup söz konusu vergiye ilişkin matrah, oran, tahsile yetkili idare gibi unsurlar ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir³⁰. Başta Avrupa ülkeleri olmak üzere Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Japonya vb. gibi ülkelerde konaklama vergisi veya bu doğrultuda vergi uygulaması gerçekleştirilmektedir. Bu çerçevede çalışmanın bu kısmında konaklama vergisinin belli başlı ülkelerdeki uygulamasına yönelik açıklamalarda bulunulacaktır.

Avrupa’da yer alan ülkelerde konaklama vergisi ile ilgili belli başlı düzenlemeler incelendiğinde Fransa bu konuda öne çıkan ülkelerden biri olmaktadır. Nitekim 1910 yılından beri “taxe de séjour” olarak da adlandırılan konaklama vergisi uygulaması yapılmakta olup verginin tarh ve tahsili ile yetkili olarak belediyeler yetkilendirilmiştir³¹. Paris, bu kapsamda vergi alınan şehirlerden birisi olup rezervasyon internet üzerinden yapılmış ise söz konusu vergi otelden çıkarken ödenmekte, diğer yollarla satın alınmış ise satın alma esnasında vergi kesintisi uygulaması yoluna gidilmektedir³². İspanya’da iki özerk bölge olan Katalonya ve Balear Adaları’nda “tasa turística” şeklinde adlandırılan turizm vergileri uygulanmakta olup Katalonya’da bu

29 YAVAN, Sercan, “Türkiye’deki Konaklama Vergisinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 250, 2020, s. 189-190.

30 DELİBAŞ, s. 108.

31 KIZILTOPRAK, Özgür, “Türkiye’de Konaklama Vergisinin ve Turizm Payının Tahsis İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 3, S. 1, 2022, s. 15.

32 GÜZEL, Volkan ve YILDIZ, Selçuk, “Konaklama Vergisinin Gerekliği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 243, 2019, s. 15.

vergi konaklayanlara ek olarak gezi (cruise) gemileri ile gelen günübirlik turistlerden de alınırken, Balear Adalarında yerel idare, vergiyi bir tür çevre vergisi adı altında tahsil etmektedir³³. Valencia ve Madrid gibi şehirlerde de turizm vergisi uygulamasına ilişkin öneriler getirilmekle birlikte henüz bu şehirlerde söz konusu vergiye ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır³⁴.

İtalya’da “Tassa di Soggiorno” olarak adlandırılan konaklama vergisi, 2011 yılından itibaren uygulanmaktadır. Verginin miktarı konaklamanın niteliğine ve kalınan gece sayısına göre değişmekle birlikte vergiye ilişkin uygulamanın turizm gelirlerinin artmasından çok sektörde verimsizliğe sebep olacağı gerekçesiyle eleştirildiği ifade edilmektedir³⁵. Roma, Venedik gibi şehirler başta olmak üzere hemen hemen her şehirdeki konaklama faaliyetlerinden alınan konaklama vergisi, adalar ve anakarada konaklama durumu, mevsim ve ulaşım şekli gibi etkenlere göre farklı oranlara tabi tutulmaktadır³⁶. Almanya’da ilgili vergilendirme yerel otel vergileri bakımından “Kültür Vergisi (Culture Tax-Kulturförderabgabe)” ve “Yatak Vergisi (Bed Tax-Bettensteuer)” olarak uygulanmakta olup Aachen, Bremen, Hamburg ve Lübeck’te yatak vergisi, Berlin başta olmak üzere Aachen, Hamburg, Bochum, Dortmund, Duisburg, Erfurt, Osnabrück ve Köln’de konaklama vergisi alınmakta, diğer şehirlerde ise konaklama zamanı, kalınan otelin oda sayısı, konaklama tipi, konaklanan odanın gecelik konaklama ücreti gibi unsurlar dikkate alınarak farklı vergi uygulamaları gerçekleştirilmektedir³⁷.

Avrupa dışında farklı ülkelerde de konaklama vergisi veya farklı adlandırmalar adı altında vergi uygulamaları mevcut olup Amerika Birleşik Devletleri’nde konaklama vergisi uygulaması neredeyse her eyalette uygulanan yaygın bir vergilendirme türüdür. Amerika Birleşik Devletleri genelinde konaklama vergisi oranı eyalet, il ve belediyeye göre farklılık göstermekle birlikte eyalet ve yerel yönetimler oteller, moteller, yatak ve kahvaltı ve diğer konaklama yerlerinden kısa süreli kalmalara yönelik konaklama vergisi almaktadır³⁸. Kanada’da “Tourism Levy” veya belediye ve bölgesel alanlarda “Municipal And Regional District Tax” olarak adlandırılan konaklama vergisi bölge, il, belediye ve konaklama yerlerine göre değişiklik

33 AKÇAOĞLU, s. 391.

34 BAILEY, Joanna, “Planning a holiday in Europe this year? All the 2025 tourist taxes, bans and restrictions explained”, EuroNews, (<https://www.euronews.com/travel/2025/02/04/europe-tourist-taxes-bans-restrictions-explained>, E. T. 20.11.2025).

35 TEKİN ve SAY, s. 912.

36 GÜLER, Ahmet, “Roma ve Venedik Özelinde İtalya’da Turist Vergisi ve Türkiye’de Uygulanması”, *Pamukkale Journal of Eurasian Socioeconomic Studies*, C. 4, S. 1, 2017, s. 20.

37 BOZDOĞANOĞLU, s. 135.

38 YAVAN, s. 194.

göstermekte olup örneğin Alberta eyaletinde konaklama bedelinin %4'ü iken Québec eyaletinde gecelik konaklama fiyatının %3,5'i, Ontario eyaletinde ise kanun gereği gecelik konaklama için satılan tüm oda gelirleri üzerinden %4 oranında vergi uygulamasına gidilmektedir³⁹. Japonya'da ise uluslararası turist vergisi adı altında vergilendirme yoluna gidilmiş olup amacı ve milliyeti ne olursa olsun deniz veya hava yoluyla ayrılan turistlerin kişi başı 1000 Japon Yeni'ni hava yolu şirketi veya cruise şirketi yoluyla gidiyorsa bu şirketlere yapılan ödemeler üzerinden, özel jet veya özel yat vb. vasıtalar ile ayrılıyorsa gidiş vaktinde doğrudan ödemesi gerekmektedir⁴⁰. Ayrıca Tokyo, Osaka, Kyoto, Kanazawa, Kutchan ve Fukuoka gibi şehirlerde nispi veya maktu olarak konaklama vergisi uygulaması yapılmaktadır⁴¹.

Bu çerçevede Dünya'da popüler destinasyonlara yönelik uygulanan konaklama vergisi uygulamaları tablo halinde aşağıda yer almaktadır:

Destinasyon	Uygulama
Amsterdam- Hollanda	KDV hariç kişi başı her gece %12,5
Bali- Endonezya	Kişi başı 150.000 Endonezya Rupisi ve 4.500 Endonezya Rupisi çevrimiçi işlem ücreti
Balea Adaları	%10 KDV dahil kişi başı günlük €1.00-€4.00
Berlin- Almanya	Gecelik konaklama maliyetinin %7,5'i
Budapeşte- Macaristan	Gecelik konaklama maliyetinin %4'ü
Katalonya	Konaklanan yerin yıldız derecesine bağlı olarak kişi başı gecelik €7'ya kadar
Edinburgh- İskoçya (Temmuz 2026'dan itibaren)	Beş geceyle sınırlı olmak üzere gecelik konaklama maliyetinin %5'i
Floransa- İtalya	Konaklanan yerin türüne göre (kamp veya otel gibi) kişi başı gecelik €1.00-€5.00
Milano- İtalya	Konaklanan yerin türüne göre kişi başı gecelik €7'ya kadar
Roma- İtalya	Kişi başı gecelik €3.50
Venedik- İtalya	Temmuz 2025 sonuna kadar seçilen günlerde 5,00 € sabit ücret
Fransa	Konaklanan yerin yıldız derecesine bağlı olarak kişi başı gecelik €0.20-€0.90
Frankfurt- Almanya	Kişi başı gecelik €2.00
Yunanistan	Konaklanan yerin yıldız derecesine bağlı olarak oda başı gecelik €1.50-€10

39 TEKİN ve SAY, s. 914-915.

40 National Tax Agency, "Information About International Tourist Tax- Basic Knowledge", (https://www.nta.go.jp/english/taxes/indirect/basic_knowledge.htm, E. T. 20.11.2025).

41 DELİBAŞ, s. 109.

Lizbon- Portekiz	Konaklamanın ilk yedi gecesi için kişi başı gecelik €4.00
Marakeş- Fas	Kişi başı gecelik 28 Fas Dirhemi
Kanarya Adaları	Kişi başı günlük €0.15
Yeni Zelanda	100 Yeni Zelanda Doları Uluslararası Ziyaretçi Koruma ve Turizm Vergisi
Prag- Çekya	60 güne kadar kişi başı gecelik 50 Çek Korunası
Salzburg- Avusturya	Kişi başı gecelik €3.00
Viyana- Avusturya	Toplam konaklama maliyetinin %3,2'si
Tunus	Konaklanan yerin yıldız derecesine bağlı olarak günlük 12 Tunus Dinarı'na kadar
Zürih- İsviçre	Kişi başı gecelik 2.50 İsviçre Frangı

Kaynak: PICKERING, Kirstie, “What is tourist tax and which countries charge it?”, KAYAK, (<https://www.kayak.co.uk/news/tourist-tax/>, E. T. 20.11.2025).

3. Türkiye’de Konaklama Vergisinin Uygulaması ve Değerlendirilmesi

3.1. Hukuki Dayanak ve Mevzuat Gelişimi

Konaklama vergisinin Türkiye’de uygulanmasına yönelik ilk gelişmeler 2004 yılında başlanılan akabinde 2006 ve tekrar 2008 yılında sunulan “İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı” ile başlamıştır⁴². Tasarının 37 ila 40. maddelerinde “Konaklama Vergisi” başlığı ile yer alan hükümlerle verginin konusu, mükellefi ile sorumlusu, vergiye ilişkin istisnalar, verginin matrahı ve oranı ile verginin beyanı ile ödenmesine ilişkin hususlara yer verilmiştir. Tasarının genel gerekçesinde “*Konaklama vergisi ile başta çok sayıda turist çeken yörelerde bulunan il özel idaresi ve belediyeler olmak üzere bu idarelere ek bir kaynak yaratılarak özellikle turizm bakımından önem arz eden altyapının tamamlanması için önemli katkı sağlanacaktır. Diğer taraftan vergi oranı düşük tutularak turizmi olumsuz etkilememesine dikkat edilmiştir.*” şeklindeki ifadelerle konaklama vergisinin getirilme amacı ifade edilmiştir.

Ancak söz konusu kanun tasarısı turizm sektöründen gelen tepkiler başta olmak üzere belli nedenlerle yasalasamamıştır⁴³. Bir süre yeni bir düzenleme yapılmayan konaklama vergisine ilişkin düzenlemeler, 2019 yılında dijital

42 Başbakanlık, “İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı”, (https://www.verginet.net/Dokumanlar/%C4%B0L%20%C3%96ZEL%20%C4%B0DARES%C4%B0%20VE%20BELED%C4%B0YE%20GEL%C4%B0RLER%C4%B0%20KANUNU%20TASARISI%20VE%20GEREK%C3%87ES%C4%B0%20_2_.pdf, E. T. 21.11.2025); AKÇAOĞLU, s. 393; AŞÇI AKINCI, s. 80.

43 AKÇAOĞLU, s. 394.

hizmet vergisi ile değerli konut vergisi gibi vergilendirme türleri ile birlikte yeniden Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne getirilmiş, 7193 sayılı Kanunun “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” olarak 21.11.2019 tarihinde TBMM’de kabul edilerek Cumhurbaşkanlığı onayına sunulmuştur⁴⁴. İlgili kanunda termik santrallerin çevre düzenlemelerine uyum sağlaması için verilmiş olan ek sürenin iptali talebi üzerine Cumhurbaşkanlığı teklifi geri göndermiş, TBMM’de yapılan görüşmeler neticesinde söz konusu madde düzenlemeden çıkarılmış ve diğer bölümlerde herhangi bir değişiklik yapılmadan 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazete’de 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” yayımlanmıştır. İlgili kanunda yürürlüğe giriş tarihi 01.04.2020 olmakla birlikte araya COVID pandemisinin girmesi ve bu doğrultuda 14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” m. 61 ile değiştirilen 7194 sayılı Kanun m. 52/1-b’de yer alan verginin yürürlük tarihi 01.01.2023 tarihine ertelenmiş ve bu tarihten itibaren uygulanmaya başlamıştır⁴⁵.

Konaklama vergisi, Türkiye’de turizm sektörünü doğrudan etkileyen yeni bir vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu vergi, konaklama hizmeti alan kişilerden bu hizmeti sunan işletmelerin almış olduğu ücretler üzerinde belli bir oranla tahsilatı yapılan ek bir mali yükümlülük olarak değerlendirilmektedir⁴⁶. Bu çerçevede söz konusu mali yükümlülüğün hem işletmelerin fiyatlandırma politikalarını hem de tüketicilerin toplam konaklama maliyetlerini doğrudan etkileyeceğini söylemek doğru olacaktır. Bunun dışında 7194 sayılı kanunda konaklama vergisinin gerekçesinde ifade edilen “...konaklama veya turistik amaçlı verilen hizmetlerden faydalanan kişilerden, bu hizmetlerin sunulması amacıyla merkezi yönetim veya yerel yönetimlerin katlandığı kamusal maliyetlerin bir kısmının finanse edilebilmesi amacıyla, merkezi yönetim veya yerel yönetim tarafından konaklama tesislerinin verdiği hizmetler üzerinden turizm vergisi, turist konaklama vergisi, ziyaretçi vergisi, şehir vergisi... alınmaktadır” açıklamalarından hareketle yerel ve

44 YAVAN, s. 196.

45 ÇOLAK, Mustafa, *Özel Vergi Hukuku- Türk Vergi Sistemi*, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara 2025, s. 269; BATI, Murat, *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara 2025, s. 239; ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet ve GERÇEK, Adnan, *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 22. Baskı, Bursa 2025, s. 383; TAŞKAN, Yusuf Ziya, *Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, 8. Baskı, Ankara 2025, s. 599.

46 GÖKTAŞ, Levent Selman, “Konaklama Vergisine İlişkin Turizm Paydaşlarının Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 437, 2025, s. 53; ASLAN, “Turizm Sektöründe”, s. 49-50.

merkezi yönetimin katlandığı kamusal faaliyetin “negatif dışsallık”⁴⁷ kavramı çerçevesinde dikkate alınması gerekliliğine ilişkin değerlendirmede bulunmaktadır⁴⁸.

Konaklama vergisi, esasen genel gider vergisi türü olup özellikle konaklama sektöründe sosyal ve ekonomik hayattaki yüksek seviyedeki dolaşıma bağlı olmak suretiyle oluşan ekonomik değerın ayrı vergi ile kavranması düşüncesiyle getirilen fiskal amaçlı bir vergidir⁴⁹. Bunun yanında kanuni yansıma olgusu, yansıma olanaklarının kolaylığı, vergilendirme usulü ve tahsil şekli gibi çeşitli perspektiflerden değerlendirildiğinde dolaylı bir vergi özelliği taşımakla birlikte mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almadığından objektif vergiler grubunda ele alınmaktadır⁵⁰. İlâveten Türkiye’de uygulanan konaklama vergisi advalorem vergileme esasını benimsemektedir. Diğer taraftan konaklama hizmetlerinin ticari kapsamda olması hasebiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu m. 1/1 hükmü gereğince katma değer vergisi (KDV) de doğmaktadır. Bu kapsamda konaklama vergisi, KDV ile ortaya çıkmakla birlikte daha önce de değinilen negatif dışsallık kavramı dikkate alınmak suretiyle ayrıca vergilendirilmesi gereken spesifik bir vergi olarak belirtilmektedir⁵¹.

Konaklama vergisi, 7194 sayılı Kanun m. 9 hükmünün 6802 sayılı “Gider Vergileri Kanunu”nda yaptığı yeniden düzenleme ile 6802 sayılı Kanun m. 34’te yer bulmaktadır. Ayrıca 14.12.2022 tarih ve 32043 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği” ile konaklama vergisinin uygulanmasına ilişkin esaslara yer verilmekte olup verginin unsurlarının açıklanmasında kanun hükümleri ile tebliğ hükümleri yol gösterici olacaktır.

3.2. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

Verginin konusunu 6802 sayılı Kanun m. 34/1’de yer alan “*Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafırhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak*

47 Kişi ya da kurumların aldıkları kararların diğer ekonomik birimlere zarar vermesi anlamına gelen negatif dışsallıkta bir birim bu durumdan fayda sağlayabiliyorken, farklı bir birim bu faydadan açıkça zarar görmektedir. AKARÇAY, Nermin, “Negatif Dışsallıkların Önlenmesi ve Sürdürülebilir Kalkınma Anlayışının Önemi”, *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, C. 7, S. 59, 2020, s. 2473.

48 ATEŞAĞAOĞLU, Erdem ve ADAK, Sıla, “Türkiye’deki Konaklama Vergisinin Ekonomik ve Hukuki Açından Bir Analizi”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, C. 10, S. 1, 2024, s. 29.

49 OKTAR, Salim Ateş, *Türk Vergi Sistemi*, Türkmen Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul 2022, s. 265.

50 DELİBAŞ, s. 107.

51 GÜZEL ve YILDIZ, s. 19.

suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi)” oluşturmaktadır⁵². Kanun maddesinde de yer aldığı üzere geceleme hizmetinin sağlıklı yaşam tesisleri, eğlence merkezleri gibi tesislerin bünyesinde sunulmasının vergilendirmeye bir etkisi bulunmamaktadır.

Genel tebliğde verginin konusuna ilişkin ayrıntılara yer verilmiş olup ilgili hükümde konaklama tesisi ile ilgili bir sınırlama getirilmediğinden hareketle tesisin türü, sınıfı, niteliği, ilgili mevzuatta yer alan tarif ve tanımlamaları ve ilgili mevzuata göre turizm işletmesi belgesi ve/veya işyeri açma/işletme belgesi olup olmadığına bakılmaksızın, konaklama hizmeti sunan bütün tesislerde belirtilen hizmetlerin vergiye tabi olduğu ifade edilmektedir. Bu çerçevede ilgili tebliğ gereğince;

“1) 31/5/2019 tarihli ve 1134 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan Turizm Tesislerinin Niteliklerine İlişkin Yönetmelikte yer alan;

- Konaklama tesisleri kapsamında düzenlenen oteller, tatil köyleri, butik oteller, özel konaklama tesisleri, moteller, pansiyonlar, apart otellerde,

- Sağlık tesisleri kapsamında düzenlenen sağlıklı yaşam tesisleri ile bünyesinde konaklama tesisi bulunan termal tesislerde,

- Kırsal turizm tesisleri kapsamında düzenlenen çiftlik evi, köy evi, yayla evi, dağ evi, kampingler, konaklama amaçlı mesire yerlerinde,

- Muhtelif başlıklarda düzenlenen tesislerden (turizm kompleksleri, tatil merkezleri, eğlence merkezleri, personel eğitim tesisleri, özel tesisler gibi) geceleme hizmeti de sunan diğer tesislerde,

2) Her ne ad altında ve sürede olursa olsun kamu ya da özel sektörün tasarrufunda olan yerlerde personelin konaklaması için ayrılan (lojman olarak tahsis edilenler hariç) misafirhane, konukevi, dinlenme tesisi, kamp gibi tesislerde,

3) İlgili mevzuata göre işletilen uygulama otellerinde,

4) Yukarıda sayılanlar dışında kalan, turizm işletmesi belgesi ve/veya işyeri açma/işletme belgesi olup olmadığına bakılmaksızın geceleme hizmeti sunan diğer tüm tesislerde,

52 01.10.2019 tarihinden itibaren 7183 sayılı Kanun ile konaklama tesisleri, yeme-içme ve eğlence tesisleri, deniz turizmi araçları, seyahat acenteleri, havayolu işletmeleri ve havalimanı ile terminal işletmelerinin net satışları üzerinden on binde yedi buçuk ile binde iki arasında değişen oranlarda turizm payı uygulamasına geçilmiştir. Turizm payı, beyanname yoluyla beyan dönemini takip eden ayın son günü sonuna kadar beyan edilmekte ve ödenmektedir. ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 383.

verilen geceleme hizmetleri ve bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler vergiye tabidir.”

Konaklama vergisinde verginin konusu bağlamında “geceleme hizmeti” önemli bir yer tutmaktadır. Nitekim geceleme hizmeti yoksa konaklama vergisi de olmamakta, geceleme hizmeti haricinde bahsedilen tesislerin diğer hizmetlerinden yararlanması durumunda konaklama vergisinin alınması söz konusu olmayacaktır⁵³. Bu çerçevede ele alınan geceleme hizmetinin kanun koyucu tarafından daha çok fiili bir duruma işaret ettiğine vurgu yapılmış olup söz konusu düzenlemenin 3065 sayılı Kanunda yer alan müesseselerden faydalanılarak yapılması gerektiğine ilişkin eleştirel görüşe de yer vermek icap etmektedir⁵⁴. Herhangi bir geceleme hizmeti sunulmayan, mola noktaları gibi tesislerde verilen hizmetler ile 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu m. 3/1-f’de tanımlanan sosyal hizmet kuruluşlarınca korunmaya, bakıma ve yardıma ihtiyacı olanlara verilen geceleme hizmetleri konaklama vergisinin kapsamı dışındadır.

6802 sayılı Kanun m.34/3’de ise vergiyi doğuran olaya yer verilmiş olup birinci fıkrada belirtilen hizmetlerin sunulması ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği hüküm altına alınmıştır. Genel tebliğde belirtilmekle birlikte bedelin bir kısmı ya da tamamının hizmetin verilmesinden önce ya da sonra tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin vergiyi doğuran olaya bir etkisi bulunmamakla birlikte hizmetin sunulmasından önce fatura veya benzeri belgeler düzenlenmesi hallerinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Bu nedenle Seyahat Acentaları Yönetmeliğinde tanımlanan seyahat acentalarına yapılan satışlarda, acentaya satış aşamasında vergi doğmamakta, bununla birlikte acentanın satışı aşamasında da konaklama tesisi işleticisi yönünden vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir⁵⁵. İlgili tebliğ gereğince gerek acentalar üzerinden gerekse doğrudan konaklama tesisleri tarafından satışa konu olan hizmetlerde hizmetin konaklayana sunulması neticesinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Tebliğde vergiyi doğuran olaya ilişkin diğer düzenlemeler şu şekildedir:

“Birden fazla vergilendirme dönemine sirayet eden hizmetlerde, ilgili vergilendirme dönemlerinde verilen hizmetler bakımından, konaklama hizmetinin bitiş (tesisten çıkış) tarihinin hizmet sunumundan önce belli olması durumunda hizmetin son gününün (çıkış günü) rastladığı vergilendirme dönemi, böyle bir belirleme olmaması halinde ise hizmetin sunumunun yapıldığı günlere ilişkin her

53 BATI, s. 240; DELİBAŞ, s. 111.

54 ATEŞAĞAOĞLU ve ADAK, s. 33.

55 AŞÇI AKINCI, s. 85.

vergileendirme döneminin son günü itibarıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılır.

Tesis işletenlerin ve yakınlarının veya işletme personelinin konaklama hizmetlerinden karşılıksız olarak yararlandırılması ya da diğer şahıslara promosyon, eşantıyon, hediye, tanıtım ve benzeri adlar altında bedelsiz olarak konaklama hizmetleri sunulması hallerinde de vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılır. Ancak, konaklama tesisi bünyesinde, tesis personelinin yalnızca kendi kullanımı için tahsis edilmiş yerlerde geceleme bu kapsamda değerlendirilmez.”.

Vergiyi doğuran olaya kanun maddesinde ayrıca yer verilmesine yönelik eleştirinin olduğunu belirtmek gerekmektedir. Nitekim kanunda soyut olarak belirtilen konunun gerçek hayatta gerçekleşmesi anlamına gelen vergiyi doğuran olayın ayrıca tanımlanmasına kural olarak gerek olmadığı, bunun birtakım sorunlara sebebiyet vereceği belirtilmiştir⁵⁶. Ayrıca tebliğde yer alan “Söz konusu organizasyon hizmetlerinin konaklamayı içerecek şekilde sunulması halinde, düzenlenen faturada organizasyon hizmetlerinin mahiyeti ve tutarının açıkça gösterilmesi veya bu hizmet için ayrıca fatura düzenlenmesi halinde bu hizmetler üzerinden vergi hesaplanmaz. Bu durumda vergi, sadece konaklama hizmetleri üzerinden alınır” açıklamalarının verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği ifade edilmektedir⁵⁷.

3.3. Verginin Mükellefi, Matrahı ve İstisnaları

Konaklama vergisinin mükellefi, 6802 sayılı Kanun m. 34/2’ye göre verginin konusunu oluşturan hizmetleri sunanlar olarak belirtilmiştir. Bu nedenle konaklama hizmetlerinin sunulduğu tesisi fiilen işletenler mükellef olarak addedilmiş olup tesisin mülkiyetinin işletene ait olup olmamasının, tesisin kamu veya özel sektör, gerçek veya tüzel kişiler veya tüzel kişiliği bulunmayan teşekküller tarafından işletilmesinin mükellefiyete bir etkisi bulunmamaktadır⁵⁸. Ayrıca ilgili hüküm çerçevesinde konaklama hizmeti vermeyen restoran ve diğer işletmelerin konaklama vergisinin mükellefi olmayacağını da söylemek gerekmektedir⁵⁹. Genel tebliğ gereğince mükellefiyet, konaklama tesisi işletenin KDV bakımından bağlı olduğu vergi dairesi tarafından, KDV mükellefiyetinin olmaması halinde tesisin bulunduğu yer vergi dairesince tahsis edilir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar bakımından aynı il sınırları içindeki aynı ya da farklı vergi dairelerinin yetki alanında bulunan tüm konaklama tesisleri için talep etmeleri koşuluyla

56 AKÇAOĞLU, s. 398.

57 AKÇAOĞLU, s. 399.

58 ÇOLAK, s. 270.

59 ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 383.

Defterdarlık⁶⁰ tarafından uygun görülecek vergi dairesince tek mükellefiyet tesis edilmektedir⁶¹.

Konaklama vergisinin matrahı, 6802 sayılı Kanun m. 34/4'te düzenlenmiştir. İlgili hükme göre *“Konaklama vergisinin matrahı, verginin konusuna giren hizmetler karşılığında, katma değer vergisi hariç, her ne suretle olursa olsun alınan veya bu hizmetler için borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır.”* Madde hükmünden hareketle konaklama vergisinde tahakkuk esası benimsenmiştir⁶². İlgili genel tebliğ gereğince sunulan konaklama hizmetlerine dair vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirlerle benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler de matraha dahil olup mükellefin, konaklama hizmetine yönelik düzenlemiş olduğu faturada ayrıca gösterdiği ticari teamüllere uygun iskontoların konaklama vergisi matrahından indirilmesi mümkün olmaktadır. Tesis bünyesi dışındaki hizmetleri de kapsayacak şekilde yapılan ve hizmet sunumları ayrı faturalandırılan veya aynı faturada ayrıca gösterilen satışlarda konaklama vergisi matrahının, konaklama hizmetine ilişkin emsal bedelden düşük olmamak üzere, konaklama hizmeti ile tesis bünyesi dışında sunulan diğer hizmetlerin bedellerinin objektif bir yöntemle belirlenmesi suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir. Birlikte toplantı, kongre, sempozyum ve benzeri organizasyon hizmetlerinin konaklamayı içerecek şekilde sunulması halinde konaklama vergisi matrahının, konaklama hizmetine ilişkin emsal bedelden düşük olmamak üzere, organizasyon ve konaklama hizmetlerinin bedellerinin objektif yöntemle belirlenmesi suretiyle tespit edilmesi icap etmektedir. Konaklama hizmetine ilişkin bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, VUK m. 267 hükümleri çerçevesinde belirlenmektedir.

Konaklama vergisine uygulanacak oran 6802 sayılı Kanun m. 34/5'e göre %2 olup Cumhurbaşkanının bu oranı bir katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, bu sınırlar içinde farklı oranlar tespit etmeye yetkisi bulunmaktadır. Konaklama vergisinin vergilendirme dönemi 6802 sayılı Kanun m. 34/8'e göre *“faaliyet gösterilen takvim yılının birer aylık dönemleridir. Her bir vergilendirme dönemine ait konaklama vergisi, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar katma değer vergisi yönünden*

60 2024 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı taşra teşkilatı olan defterdarlıklar ile Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı olan vergi dairesi başkanlıkları tek çatı altında toplanmış, yapılan düzenleme ile 81 ilde Gelir İdaresi Başkanlığına doğrudan bağlı defterdarlıklar kurulmuştur. Yeni defterdarlıklar vergi dairesi başkanlıklarının görev ve yetkilerini haizdir. TAŞKAN, s. 82.

61 AŞÇI AKINCI, s. 85.

62 DELİBAŞ, s. 111.

bağlı olunan vergi dairesine (katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanlarca tesisin bulunduğu yer vergi dairesine) beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir.”. 6802 sayılı Kanun m. 34/9 hükmü gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığına konaklama vergisi beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkisi verilmiştir. Bu çerçevede konaklama vergisi beyannamesinin elektronik ortamda verilmesi uygun bulunmuş olup beyannamelerini elektronik ortamda kendileri gönderme şartlarını taşıyan mükellefler ile gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamakla birlikte konaklama vergisini beyan etme zorunluluğu bulunanların elektronik ortamda kendileri gönderebileceği ifade edilmektedir.

Konaklama vergisine ilişkin istisnalara yönelik düzenleme ise 6802 sayılı kanun m. 34/7’de yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeye göre:

“Öğrenci yurtları, pansiyonları ve kamplarında öğrencilere verilen hizmetler

Karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve mensuplarına verilen hizmetler”

konaklama vergisinden müstesnadır. Öğrencilere yönelik sunulan konaklama hizmetleri bakımından bu yerlerde öğrenci olmayanlara konaklama hizmeti sunulması halinde sunulan hizmetler vergiye tabi olup diplomatik misyonlara yönelik getirilen istisna düzenlemesinin uygulanabilir olması için ise bu istisnadan yararlanacak kişilerin istisnadan yararlanabileceğini gösteren bir belgeyi ibraz etmeleri gerekmektedir⁶³. Genel tebliğ gereğince istisna kapsamında sunulan hizmetler, konaklama vergisi beyannamesinde “Diplomatik İstisna” bölümünde beyan edilmektedir.

3.4. Konaklama Vergisinin Sürdürülebilir Turizm Finansmanına Katkısı

Sürdürülebilir turizm, turizmin gelişimi ve sürdürülebilmesine katkı sağlayan çevresel faktörlerin mümkün olduğunca efektif ve verimli kullanılmasını sağlayabilmek amacıyla doğal, tarihi, kültürel ve diğer kaynakların korunmasını amaçlamaktadır. Bu kapsamda sürdürülebilir turizmin sağlanması için gerekli imkanların ve kaynakların yaratılması önem arz etmektedir. Nitekim turizm sektörü vesilesiyle bilhassa turizme yönelik varlıkları itibarıyla zengin kaynakları olan ülkelerin yüksek gelirler elde etmesi söz konusu olmakla birlikte birtakım nedenlerden kaynaklanan giderlerin karşılanması noktasında ayrıca kaynak yaratılması icap etmektedir.

63 BATI, s. 241-242.

Bu noktada konaklama vergisinin turizmin sürdürülebilmesi noktasındaki etkisinin bu gerekçeler çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Konaklama vergisinin salınmasında belli başlı ekonomik gerekçeler olduğu ifade edilmiştir. Bu çerçevede “wanderlust turizm” olarak adlandırılan turistlerin belli bir turizm lokasyonunda aktivitelerini yapması neticesinde oluşan piyasa başarısızlığının dengelenmesi, yerleşik olmayan turistlerin ödediği vergiler neticesinde vergi ihracından sağlanan ekonomik fayda ile daha önce de bahsedilen negatif dışsallık kavramı çerçevesinde yoğun turist akımına uğrayan bölgelerde ilgili ülkenin turizm bölgesi olmayan diğer yerlere nazaran turizm bölgesine daha fazla yoğunlukta güvenlik, medikal hizmetler, altyapı hizmetleri, kanalizasyon hizmetleri, çöp toplama hizmetleri, su sağlama sistemi gibi kamu hizmetlerini sağlamak mecburiyetinde kalmasının bu gerekçeler arasında yer aldığı ifade edilmektedir⁶⁴. Bahsedilen bu olumsuz durumlarla mücadele etmek veya imkanlardan faydalanmak amacıyla sürdürülebilir turizmin geliştirilmesi ve teşvik etmesi önem arz etmekte olup bu kapsamda bir finansman aracı olarak konaklama vergisi, olası çözüm yollarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır⁶⁵.

Türk vergi sisteminde düzenlenen konaklama vergisi incelendiğinde söz konusu düzenlemenin gerekçesinde de ifade edildiği üzere turizm amaçlı faaliyetlerden kaynaklanan kamusal maliyetlerin giderilmesi yani negatif dışsallığın ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda söz konusu maliyetlerinin giderilmesi noktasında konaklama vergisi yeni bir finansman aracı olarak hukuk sistemimize dahil olmuştur. Konaklama vergisi düzenlemesi ile önemli bir finansman aracı sağlanmış olmakla birlikte düzenlemenin bu amaç doğrultusunda işlerlik kazanabilmesi hususunda bazı durumlara işaret etmek gerekmektedir. Bu kapsamda bahsedilecek ilk husus, Türk vergi sisteminde düzenlenen konaklama vergisinin doğrudan turizme yönelik maliyetlerde ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmasının mümkün olmaması meselesidir. Nitekim Türkiye’de konaklama vergisi merkezi bütçe kalemi olarak tahsil edilmekte olup âdem-i tahsis ilkesi gereğince gelirlerin belli giderlere özgülmesi mümkün olmamaktadır. Bazı yazarlarca⁶⁶

64 ATEŞAĞAOĞLU ve ADAK, s. 23-27.

65 ASLAN, “Turizm Sektöründe”, s. 51; ALFANO, Vincenzo, DE SIMONE, Elina, D’UVA, Marcella ve GAETA, Giuseppe Lucio, “Exploring Motivations Behind The Introduction Of Tourist Accommodation Taxes: The Case Of The Marche Region In Italy”, *Land Use Policy*, S. 113, 2022, s. 1.

66 ÇAM, Barış, “Konaklama Vergisinin Uygulanmasında Yaşanan Tereddütler Üzerine Bir Araştırma: Türkiye Örneği”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 433, 2024, s. 85; SERÇEK, Sadık ve BÖRÜTEÇENE, Yunus, “Türkiye’de Konaklama Vergisi Uygulamasının Mukayeseli Hukukta Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 15, S. 92, 2022, s. 55-56; UÇAR, Onur ve AYRANCI BAĞRIACIK, Emine, “Türkiye’de Konaklama Vergisi:

ve kanaatimizce de konaklama vergisinin merkezi bütçe kalemi olarak düzenlenmesinin vergi gelirlerine yönelik negatif bir etki yaratması söz konusu olup sürdürülebilir turizmin sağlanması ile gelişimi için konaklama vergisinin gelirlerinin mahalli idarelere bırakılması gerekmektedir. Bu sayede hem gelirlerin turizm faaliyetleri daha yoğun olan yerlere aktarılması mümkün olacak hem de ölçülülük ilkesi çerçevesinde söz konusu düzenlemenin amaca matuf bir hale gelmesi sağlanacaktır⁶⁷.

Konaklama vergisinin sürdürülebilir turizm bağlamında etkin bir finansman aracı olması noktasında bahsedilecek diğer bir husus, vergilendirmenin belli kademeler üzerinden yapılmadan tek bir vergi oranı tayin etmek suretiyle yapılmasıdır. Nitekim yurt dışındaki ülke uygulamalarında konaklanan tesisleri bakımından gecelik ücret, otelin yıldız sayısı ve oda sayısı gibi kriterlerin göz önüne alınarak kademeli şekilde vergilendirme yapıldığı, vergi tutarının da konaklanan tesise ödenen gecelik ücret, konaklanan tesisin yıldız sayısı ve tesisin sahip olduğu oda sayısı gibi temel kriterler göz önüne alınarak belirlendiği gözlemlenmektedir⁶⁸. Bu çerçevede bilhassa fazla sayıda turist ağırlayan konaklama işletmelerinden daha fazla vergi geliri elde edilmesi anlamında vergilendirmenin belli kriterler gözetilmek suretiyle yapılması, kanuni düzenlemenin bu çerçevede yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Bahsedilen hususlar haricinde sürdürülebilir turizmin geliştirilmesi noktasında konaklama vergisinin etkin bir finansman aracı olması için başka eylemlerin de hayata geçirilmesinin faydalı olacağı kanaatindeyiz. Bu çerçevede verginin yerel yönetimler tarafından tahsili üzerinden doğal, tarihi ve kültürel mirasların korunması ile biyolojik çeşitliliğin sağlanması, yenilenebilir enerji uygulamaları gibi çevresel baskıyı azaltmaya yönelik öncelikli alanlarda kullanılmasına yönelik politikalar geliştirilebilir. Bunun dışında turizm bölgelerinde yer alan vatandaşların turizmle ilgili bilinç kazanmasına yönelik eğitici faaliyetler yapılması ile turizm alanlarına yönelik bilhassa yurt dışında yapılan tanıtım faaliyetlerinde söz konusu vergilendirmenin sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir turizm çerçevesinde elde edildiğine ilişkin bilgilendirici açıklamalara yer verilmesi, ülkeye gelecek turistler üzerinde güven sağlayıcı bir unsur oluşturacak ve bu sayede gelen turist sayısını artırarak elde edilecek vergi gelirinin de artmasına katkıda bulunacaktır. Son olarak kayıt dışı turizme yönelik önleyici faaliyetlerin

Ulusal Düzeyde Uygulanması Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım”, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 25, S. 2, 2021, s. 359.

67 AŞCI AKINCI, s. 97; ADAK, Sıla, “Konaklama Vergisi”, KHAS Hukuk Bülteni, (https://hukukbulteni.khas.edu.tr/bulten/55#_edn11, E. T. 27.11.2025).

68 BOZDOĞANOĞLU, s. 148.

daha etkin bir şekilde uygulanması, konaklama vergisinde yaşanacak kaybın önlenmesini ve bu bağlamda sürdürülebilir turizmin sağlıklı bir şekilde işlenmesini sağlayacaktır.

4. Sonuç

Sürdürülebilir turizm, turizm sektörünün ekonomik çerçevede yarattığı faydaları korurken doğal, kültürel ve sosyal kaynakların gelecek nesillere sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayan önemli bir yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yaklaşım temelde çevresel tahribatın azaltılması, doğal mirasın korunması, yerel halkın yaşam kalitesinin yükseltilmesi ve turizmden elde edilen faydaların toplumun geneline dengeli bir biçimde dağıtılması gibi temel ilkeler üzerine kuruludur. Turizmin hızla geliştiği destinasyonlarda artan ziyaretçi yoğunluğunun altyapı, çevre, atık yönetimi ve güvenlik gibi çeşitli alanlarda ek yük oluşturmaları nedeniyle sürdürülebilir turizmin getirdiği mali kaynakların planlı bir şekilde oluşturulması önem arz etmektedir.

Bu çerçevede birçok ülkede farklı adlarla adlandırılmış olmakla birlikte konaklama vergisi olarak ele aldığımız vergi türü, turizmden kaynaklanan kamusal maliyetlerin karşılanması ve sürdürülebilir turizm politikalarının desteklenmesi amacıyla kullanılan ve günümüzde gittikçe yaygınlaşan bir finansman aracıdır. Söz konusu vergi; konaklama hizmetlerinden yararlanan kişilerden alınmakta olup kimi ülkelerde merkezi yönetimler kimi ülkelerde de belediyeler tarafından tahsil edilmektedir. Uluslararası örneklerde konaklama vergisinin turizm altyapısının güçlendirilmesi, çevresel projelerin desteklenmesi, destinasyon yönetiminin geliştirilmesi ve kültürel varlıkların korunması gibi sürdürülebilirlik hedeflerine doğrudan hizmet edecek biçimde tasarlandığı görülmektedir.

Türkiye’de 6802 sayılı Kanun m. 34’te düzenleme altına alınan konaklama vergisi, turizm faaliyetlerinin yol açtığı negatif dışsallıkların giderilmesine yönelik bir araç olarak düzenlenmiş olsa da mevcut yapının sürdürülebilir turizm açısından sınırlılıklar barındırdığı anlaşılmaktadır. Nitekim vergi gelirlerinin merkezi bütçeye aktarılması, gelirin doğrudan turizm bölgelerinde kullanılmasını ve bu bölgelerdeki sürdürülebilirlik projelerine yönelik somut etkiler yaratılmasını engellemektedir. Uluslararası uygulamalarla karşılaştırıldığında Türkiye’deki sistemin kademeli vergilendirme mekanizmalarından yoksun olduğu halbuki tesisin yıldız sayısı ve kapasitesi gibi objektif kriterlere dayalı farklı oranların hem mali güce uygunluk ilkesini güçlendirebilmesi hem de sürdürülebilirlik amaçları için daha yüksek kaynak yaratabilmesi mümkündür.

Bu kapsamda konaklama vergisinin sürdürülebilir turizm finansmanına gerçek anlamda katkı sağlayabilmesi için çeşitli politika değişikliklerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bunların başında vergi gelirlerinin yerel yönetimlere bırakılması ve çevresel koruma, altyapı geliştirme, yenilenebilir enerji kullanımı, kültürel mirasın korunması gibi öncelikli sürdürülebilirlik alanlarına tahsis edilmesi icap etmektedir. Ayrıca verginin kullanımına ilişkin şeffaflık mekanizmalarının oluşturulması, yerel halk ve sektör çalışanlarına sürdürülebilirlik bilinci kazandıracak eğitim programlarının desteklenmesi ve turistlere yönelik materyallerde verginin sürdürülebilir turizme katkısının açık bir şekilde vurgulanması faydalı olacaktır.

Son olarak kayıt dışı konaklama faaliyetlerinin etkin biçimde denetlenmesi, verginin tabanını genişletecek ve sürdürülebilir turizm amaçları için kullanılabilecek mali kaynakları artıracaktır. Bütün bu unsurlar birlikte değerlendirildiğinde konaklama vergisinin doğru tasarlanması ve sürdürülebilir turizm odaklı politikalarla desteklenmesi halinde Türkiye'nin turizmden elde ettiği ekonomik faydayı çevresel ve toplumsal dengelerle uyumlu hale getirmede önemli bir araç olacağını söylemek mümkündür.

Kaynakça

- ADAK, Sıla, “Konaklama Vergisi”, KHAS Hukuk Bülteni, (https://hukukbulteni.khas.edu.tr/bulten/55#_edn11, E. T. 27.11.2025).
- AKARÇAY, Nermin, “Negatif Dışsallıkların Önlenmesi ve Sürdürülebilir Kalkınma Anlayışının Önemi”, *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, C. 7, S. 59, 2020.
- AKÇAOĞLU, Ertuğrul, “Konaklama Vergisi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 10, S. 2, 2020.
- ALFANO, Vincenzo, DE SIMONE, Elina, D’UVA, Marcella ve GAETA, Giuseppe Lucio, “Exploring Motivations Behind The Introduction Of Tourist Accommodation Taxes: The Case Of The Marche Region In Italy”, *Land Use Policy*, S. 113, 2022.
- ASLAN, Ahmet, “Turizm Sektöründe Konaklama Vergisi Algısı: Paydaş Görüşleri Üzerine Bir Araştırma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 444, 2025.
- ASLAN, Volkan, Türkiye’de Sürdürülebilir Turizm ve Kalkınma, içinde *Türkiye Ekonomisinin 100 Yıllık Panoraması II*, ed. ÖZÇELİK, Özer ve ÖZBEK ÇİFCİ, Rabia İnci, Özgür Yayınları, 2024.
- AŞÇI AKINCI, Nuray, “Konaklama Vergisi: Ölçülülük Meselesi”, *TBB Dergisi*, S. 148, 2020.
- ATEŞAĞAOĞLU, Erdem ve ADAK, Sıla, “Türkiye’deki Konaklama Vergisinin Ekonomik ve Hukuki Açidan Bir Analizi”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, C. 10, S. 1, 2024.
- BAHAIRE, Tim ve ELLIOTT WHITE, Martin, “The Application of Geographical Information Systems (GIS) in Sustainable Tourism Planning: A Review”, *Journal of Sustainable Tourism*, C. 7, S. 2, 1999.
- BAHTİYAR SARI, Dilara, “Sürdürülebilir Turizmin Dijital Bir Yansıması Olarak Ecobnb”, *Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 8, S. 4, 2025.
- BAILEY, Joanna, “Planning a holiday in Europe this year? All the 2025 tourist taxes, bans and restrictions explained”, EuroNews, (<https://www.euronews.com/travel/2025/02/04/europe-tourist-taxes-bans-restrictions-explained>, E. T. 20.11.2025).
- Başbakanlık, “İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı”, (https://www.verginet.net/Dokumanlar/%C4%B0L%20%C3%96ZEL%20%C4%B0DARES%C4%B0%20VE%20BELED%C4%B0YE%20GEL%C4%B0RLER%C4%B0%20KANUNU%20TASARISI%20VE%20GEREK%C3%87ES%C4%B0%20_2_.pdf, E. T. 21.11.2025).
- BATI, Murat, *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara 2025.
- BOZDOĞANOĞLU, Burçin, “Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Maliye Dergisi*, S. 164, 2013.

- BRAMWELL, Bill, HIGHAM, James, LANE, Bernard ve MILLER, Graham, “Twenty-Five Years Of Sustainable Tourism and The Journal Of Sustainable Tourism : Looking Back and Moving Forward”, *Journal of Sustainable Tourism*, 2016.
- CAN, Ülker, TAN, Erşad, DAGAŞAN, Gülcan ve GÜL, Hüseyin, “Bölgesel Turizm Paydaşlarının Sürdürülebilir Turizme Yönelik Tutumu: Hasankeyf Örneği”, *Journal Of Academic Tourism Studies*, C. 4, Özel Sayı, 2023.
- ÇAM, Barış, “Konaklama Vergisinin Uygulanmasında Yaşanan Tereddütler Üzerine Bir Araştırma: Türkiye Örneği”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 433, 2024.
- ÇELİKKAYA, Ali, “Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Konaklama ve Yiyecek İçecek Hizmeti Sunan Turizm İşletmelerinde Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması”, *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, C. 22, S. 2, 2011.
- ÇOLAK, Mustafa, *Özel Vergi Hukuku- Türk Vergi Sistemi*, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara 2025.
- DELİBAŞ, Ahmet, “Konaklama Vergisinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 383, 2020.
- DURAN, Erol, Sürdürülebilir Turizm Kapsamında Toplumsal ve Kültürel Kimliğin Korunması: Gökçeada Örneği, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir 2009.
- ERBAŞ, Ahmet, “Sürdürülebilir Turizm Perspektifinden Sürdürülebilirliğin Geleceği”, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, C. 58, S. 1, 2023.
- ESER, Seçkin, DALGIN, Taner ve ÇEKEN, Hüseyin, “Sürdürülebilir Kültür Turizmi: Efes Örneği”, *Ege Coğrafya Dergisi*, C. 19, S. 2, 2010.
- FERREIRA, Danie, “The Evolution Of Sustainable Tourism Development: A Timeline From 1995 Till 2015”, *International Scientific Conference “Tourism for Sustainable Future” Proceedings Book*.
- GEDİK, Yasemin, “Turizmin Yeşil Yüzü: Sürdürülebilir Turizm Faydaları, Zorlukları ve Stratejileri Üzerine Kavramsal Bir Çerçeve”, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Y. 13, S. 25, 2024.
- GÖKTAŞ, Levent Selman, “Konaklama Vergisine İlişkin Turizm Paydaşlarının Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 437, 2025.
- GÜLER, Ahmet, “Roma ve Venedik Özelinde İtalya’da Turist Vergisi ve Türkiye’de Uygulanması”, *Pamukkale Journal of Eurasian Socioeconomic Studies*, C. 4, S. 1, 2017.
- GÜLSEVER, Kader ve ERDOĞAN TARAKÇI, İnci, “Sürdürülebilir Turizm Üzerine Bir Literatür Taraması”, 6. Uluslararası CEO (İletişim, Ekonomi, Organizasyon) Sosyal Bilimler Kongresi Tam Metin Kitabı.

- GÜZEL, Volkan ve YILDIZ, Selçuk, “Konaklama Vergisinin Gerekliği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 243, 2019.
- KILIÇ, Melek, Uzungöl Bölgesinde Sürdürülebilir Turizm Gelişimi: Sürdürülebilir Turizm Göstergeleri Bağlamında Nitel Bir Araştırma, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Gümüşhane 2020.
- KIZILTOPRAK, Özgür, “Türkiye’de Konaklama Vergisinin ve Turizm Payının Tahsis İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 3, S. 1, 2022.
- National Tax Agency, “Information About International Tourist Tax- Basic Knowledge”, (https://www.nta.go.jp/english/taxes/indirect/basic_knowledge.htm, E. T. 20.11.2025).
- OBRADOVIĆ, Sanja, STOJANOVIĆ, Vladimir, KOVAČIĆ, Sanja, JOVANOVIĆ, Tamara, PANTELIC, Milana, ve VUJICIC, Miroslav, “Assessment of Residents’ Attitudes Toward Sustainable Tourism Development-A Case Study of Bačko Podunavlje Biosphere Reserve, Serbia”, *Journal of Outdoor Recreation and Tourism*, C. 35, 2021.
- OECD Tourism Trends and Policies 2014, OECD, (https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2014/03/oecd-tourism-trends-and-policies-2014_g1g3e345/tour-2014-en.pdf, E. T. 15.11.2025).
- OKTAR, Salim Ateş, *Türk Vergi Sistemi*, Türkmen Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul 2022.
- ÖZCAN, Ceyhan Can, ÖZMEN, İbrahim ve KAYA, Mustafa Göktuğ, “Turizm ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 207, 2016.
- ÖZTÜRK, Pınar, PARTAL, Gözde ve AKINCI, Zeki, “Son 30 Yılda Sürdürülebilir Turizm ve Ekoturizm: Bibliyometrik Bir Analiz Çalışması”, *Türk Turizm Araştırmaları Dergisi*, C. 9, S. 1, 2025.
- PAN, Shi-Yu, GAO, Mu-Tsun, KIM, Han-Shen, SHAH, Karan J., PEI, Shun-Ling ve CHIANG, Po-Chin, “Advances and Challenges in Sustainable Tourism Toward a Green Economy”, *Science of the Total Environment*, S. 635, 2018.
- PELİT, Elbeyi, BAYTOK, Ahmet ve SOYBALI, H. Hüseyin, “Sürdürülebilir Turizm mi? Turizmde Sürdürülebilirlik mi? Kavramsal Bir Tartışma”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, C. 6, S. 14, 2015.
- PICKERING, Kirstie, “What is tourist tax and which countries charge it?”, KAYAK, (<https://www.kayak.co.uk/news/tourist-tax/>, E. T. 20.11.2025).
- SERÇEK, Sadık ve BÖRÜTEÇENE, Yunus, “Türkiye’de Konaklama Vergisi Uygulamasının Mukayeseli Hukukta Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 15, S. 92, 2022.

- “Sürdürülebilir Kalkınma: Brundtland Raporu”, Saint-Gobain Türkiye (<https://www.saint-gobain.com.tr/blog/surdurulebilir-kalkinma-brundtland-raporu>, E. T. 08.11.2025).
- ŞAHİN, Dilek ve BAŞTÜRK, Yusuf Alper, “Sürdürülebilir Kültür Turizmi: Sivas İli Örneği”, *Sivas İnterdisipliner Turizm Araştırmaları Dergisi*, S. 4, 2019.
- ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet ve GERÇEK, Adnan, *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 22. Baskı, Bursa 2025.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya, *Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, 8. Baskı, Ankara 2025.
- TEKİN, Ömer Faruk ve SAY, Servet, “Kentlerde Turizmin Yönetilmesi ve Sürdürülebilir Gelişimi İçin Konaklama Vergisi: Dünya’dan Örnekler ve Türkiye Uygulaması”, *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, C. 7, S. 3, 2024.
- TELLİOĞLU, Salih, “Yeşil Ekonomi Kapsamında Sürdürülebilir Turizm Yaklaşımı”, *Toplum Bilimleri Dergisi*, C. 25, 2019.
- UÇAR, Onur ve AYRANCI BAĞRIAÇIK, Emine, “Türkiye’de Konaklama Vergisi: Ulusal Düzeyde Uygulanması Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım”, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 25, S. 2, 2021.
- UNITED NATIONS ENVIRONMENT PROGRAMME AND WORLD TOURISM ORGANIZATION, *Making Tourism More Sustainable: A Guide for Policy Makers*, United Nations Environment Programme, Division of Technology, Industry and Economics, Paris 2005.
- YAVAN, Sercan, “Türkiye’deki Konaklama Vergisinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 250, 2020.
- YOOPETCH, Chanin ve NIMSAI, Suthep, “Science Mapping the Knowledge Base on Sustainable Tourism Development, 1990–2018”, *Sustainability*, C. 11, S. 13, 2019.
- YURTSAL, Kenan, “Türkiye’de Sürdürülebilir Turizm”, *Sivas İnterdisipliner Turizm Araştırmaları Dergisi*, S. 4, 2019.

Sürdürülebilir Kalkınma Perspektifinden Vergi ve Kamu Bütçesi Finansmanı: Politika ve Öncelikler

Rabia Tuğba Eğmir¹

Özet

Kamu bütçesi, sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin gerçekleştirilmesi kapsamında önemli bir işleve sahiptir. Özellikle ekonomik, sosyal ve çevresel argümanların bütüncül bir yaklaşımla değerlendirilmesi, bütçe politikalarının çok yönlü bir dönüşüm zorunluluğunu oluşturmaktadır. Bununla ilgili olarak yeşil bütçeleme ve performans esaslı bütçeleme uygulamaları, sürdürülebilir kalkınma amaçlarının sağlanması bakımından kritik bir öneme sahip olmaktadır. Bu çalışmada kamu bütçesinin sürdürülebilir kalkınma hedefleri açısından önemine değinilerek uluslararası uygulamalara yer verilmektedir. Çalışma kapsamında sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin sağlanabilmesi için kamu bütçesinin finansman açığının kapatılması, mali disiplinin sağlanması, şeffaf ve hesap verilebilirliğin sağlanması gibi gereklilikler belirtilmektedir. Bunlara ek olarak uzun vadeli bütçe planlamalarının ve uluslararası finansman kaynaklarının temin edilmesine ilişkin işbirliklerinin sağlanmasının önemi vurgulanmaktadır. Sonuç olarak kamu bütçesinin sürdürülebilir kalkınmayla entegrasyonunun kapsamlı ve sistematik şekilde mali reformlarla desteklenmesi gerektiği belirtilebilir.

1. GİRİŞ

Günümüzde ekonomik büyüme, toplumsal refah ve çevresel sürdürülebilirlik gibi hedeflerde dengenin sağlanabilmesi için maliye politikası araçlarının belirtilen amaçlar doğrultusunda yeniden düzenlenmesini gerekli kılmaktadır. Bu doğrultuda, vergi sistemi ve kamu bütçesi salt makroekonomik istikrarı sağlamaya yönelik araçlar olmaktan ziyade aynı zamanda gelir dağılımında adaletin sağlanması, toplumsal kapsayıcılığın

1 Dr. Öğretim Üyesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Bolvadin Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Bankacılık ve Sigortacılık Programı, regmir@aku.edu.tr ORCID ID: 0000-0001-7073-7401

güçlendirilmesi ve çevresel sorumlulukların sağlanması bakımından da önemli bir işleve sahip olmaktadır. Sürdürülebilir kalkınma, maliye politikasının klasik kabul edilen amaçlarının yanı sıra ekolojik boyutların da bütüncül bir anlayışla dikkate alınmasını gerekli kılan bir anlayışa sahip olmaktadır. Bu doğrultuda vergilerin sadece kamusal finansman amacıyla sınırlı kalmayıp, çevresel sürdürülebilirliği ve yenilikçi yatırımları destekleyici şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca kamu bütçe politikalarının ise sürdürülebilir kalkınma amaçları gözetilerek oluşturulması gerekmektedir. Uluslararası düzeyde de sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin önemli bir uygulama alanı bulduğu, bu doğrultuda vergi ve kamu bütçe finansman politikalarının belirlendiği söylenebilir. Bu çalışmada belirtilen önem göz önünde bulundurularak, vergi ve kamu bütçe finansmanının sürdürülebilir kalkınma ekseninde kapsamında incelenmesi ve buna yönelik çeşitli politika önerilerinin sunulması amaçlanmaktadır.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMAYA İLİŞKİN TEORİK YAKLAŞIM

Sürdürülebilir kalkınma 20. yüzyılın sonunda özellikle ekonomik büyüme ile birlikte toplumsal kalkınmayı ele alan ekonomik bir yaklaşım olarak gelişmektedir. Sürdürülebilir kalkınma kavramı 1987 yılında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından yayınlanan Our Common Future isimli belgeye dayanmaktadır. Buna göre sürdürülebilir kalkınma, *gelecek kuşakların kendi ihtiyaçlarını karşılama olanaklarını tehlikeye atmadan, bugünün ihtiyaçlarını karşılayabilen kalkınma* şeklinde belirtilmektedir (World Commission on Environment and Development, 1987). Bu açıdan sürdürülebilir kalkınma, çevresel bir duyarlılığın yanında kuşaklar arası adaletin sağlanması yönlerinden de önem arz eden bir kamu politikası aracı olarak kabul edilebilir.

2000'li yıllardan günümüze uzanan süreçte Birleşmiş Milletler öncülüğünde sürdürülebilir kalkınmanın uluslararası düzeyde bir politika aracı haline geldiği söylenebilir. 2015 yılında kabul edilen 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Gündemi ile birlikte çeşitli kalkınma hedefleri belirlenerek somut çerçevede belirtilmiştir. Kalkınma hedefleri kapsamında yoksulluğun azaltılması, eşitsizlikle mücadele, sağlık, eğitim, temiz enerji, iklim ve küresel barış gibi amaçlar yer almaktadır (United Nations, 2015). Bu bakımdan sürdürülebilir kalkınmanın çevre ekonomisi, ekoloji, sosyal politikalar ve kamu maliyesi gibi alanlarla doğrudan ilişkili olduğu belirtilebilir (Pearce ve Turner, 1989; Costanza vd. 1997). Sachs (2015) ise sürdürülebilir kalkınmanın yalnızca çevresel olarak değerlendirilmemesi gerektiğini, aynı zamanda küresel açıdan yoksullukla mücadele, insan haklarının korunması ve kalkınmanın finansman

modellerinin oluşturulması bakımından da dikkate alınması gerektiğini belirtmektedir. Dolayısıyla sürdürülebilir kalkınma ile uzun vadeli mali sorumluluk, kamusal eşitlik ve hesap verilebilirlik ilkeleri çerçevesinde kamu bütçe politikalarının yapılandırılması gerektiği söylenebilir.

3. SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA ARACI OLARAK KAMU BÜTÇESİ VE VERGİ

Sürdürülebilir kalkınma, çevresel koruma, kuşaklar arası kaynak dağılımında adalet ve sosyal dengenin sağlanması gibi ilkelerin yanı sıra ekonomik büyümeyi kapsayan bütüncül bir yaklaşımı ifade etmektedir. Dolayısıyla kamu bütçesi, sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin sağlanması hususunda sadece finansman aracı olmayıp aynı zamanda toplumsal taleplerin, politika yönetiminin ve kamusal amaçların gerçekleştirilebildiği bir yönetim aracı olmaktadır. OECD (2020)'de kamu bütçe tahsisinin kamu yararının gerçekleştirilmesinde önemli bir yeri olduğu belirtilmektedir. Ayrıca kamu bütçelerinin sürdürülebilir kalkınma planlarına uygun bir şekilde hazırlanmasının, kamu harcamalarının çevresel, sosyal ve ekonomik yönden analiz edilebilmesine imkân sağlayacağı vurgulanmaktadır. IMF (2019) sürdürülebilir kalkınmaya yönelik finansmanın sağlanmasında kamu maliyesinin önemli bir yeri olduğunu belirtmektedir. Bu bakımdan bütçeleme sürecinde planlama, uygulama, raporlama ve denetim aşamalarının sürdürülebilir kalkınma planlarıyla uyumlu bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Ayrıca IMF tarafından kamu bütçe süreçlerinin sadece mali disiplin açısından değil aynı zamanda sosyal ve çevresel hedefler doğrultusunda da gerçekleştirilmesinin gerekliliği belirtilmektedir.

Altınöz (2015), Avrupa Birliği ve Türkiye için sürdürülebilir kalkınma araçlarının kamu bütçesi içerisindeki payının artmakta olduğunu ve ilerleyen dönemlerde bütçenin büyük bir kısmının bu doğrultuda hazırlanabileceğini belirtmektedir. Bu bakımdan bütçenin harcama ve gelir kalemlerinin sürdürülebilir kalkınma hedefleri doğrultusunda yapılandırılması önem arz etmektedir. Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı tarafından gelir dağılımında adaletin sağlanması bakımından önem arz eden doğrudan vergiler, çevresel zararları azaltmayı amaçlayan karbon vergileri ile tüketim harcamalarına yöne veren dolaylı vergilerin sürdürülebilir kalkınma politikalarının boyutunu güçlendiren vergi politika aracı olarak kullanılabilmesi belirtilmektedir (UNDP, 2022). Ayrıca çocuklara yönelik transferler, yaşlı ve engelli bireylere sağlanan sosyal destek gibi uygulamalar da kamu bütçesinin sosyal kalkınma açısından önemli bir boyutunu oluşturmaktadır. Hege, Brimont ve Pagnon (2019) yapmış oldukları çalışmada sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin

kamu bütçesine ilişkin entegrasyonunu irdeleyerek, bu süreçte özellikle siyasi desteğin yetersiz olduğunu belirtmektedir.

3.1. Kamu Bütçesinin Sürdürülebilir Kalkınmaya Yönelik Katkısı

Sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmada kamu bütçesinin önemli bir araç olarak kullanılabileceği belirtilebilir. Bütçe politikaları aracılığıyla kamu kaynakları, toplumsal refah ve çevre koruma gibi amaçlar doğrultusunda kullanılabilmektedir. Bu kapsamda kamu bütçesinin sürdürülebilir kalkınmaya olan etkisi insan sermayesinin geliştirilmesi, ekolojik devamlılığın sağlanması ve sosyal açıdan gelir eşitsizliğinin azaltılması gibi amaçlar bakımından değerlendirilebilir.

3.1.1. İnsan sermayesinin geliştirilmesi

İnsan sermayesinin geliştirilmesi, sürdürülebilir kalkınmanın en temel unsurlarından biridir. İnsan sermayesi, bireylerin bilgi, beceri, sağlık, eğitim ve üretkenlik düzeylerini esas almaktadır. Bu açıdan kamu bütçesi kapsamında eğitim ve sağlık harcamaları, insan sermayesinin gelişimine katkı sağlayarak toplumsal refahı desteklemektedir. Bu durumla ilgili olarak Psacharopoulos ve Patrinos (2018) kamu bütçesi kapsamında eğitim harcamalarına ayrılan paydaki artışın düşük ve orta gelirli ülkelerde uzun vadede ekonomik büyümeyi artış yönünde desteklediğini ifade etmektedir. Bununla birlikte sağlık harcamalarındaki artışın da benzer şekilde bireylerin yaşam kalitesini ve işgücü verimliliğini arttırdığı belirtilmektedir. Patel ve Annapoorna (2019) Hindistan özelinde yaptıkları çalışmada kamu harcamalarının insan kaynakları üzerindeki etkisini ele almıştır. Çalışma sonucunda kamu eğitim harcamalarının insan kaynaklarının geliştirilmesi bakımından önemli bir yeri olduğu belirtilmiştir. Ayrıca Avcı (2022), kamu eğitim ve sağlık harcamalarının insani gelişmişlik düzeyini arttırdığını ifade etmektedir. Eğmir (2019: 62-63) ise kamu bütçesinde eğitime ayrılan payın doğru reformlar ile desteklenerek işlevsel hale getirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

3.1.2. Ekolojik Devamlılığın Sağlanması

Kamu bütçe politikaları sürdürülebilir kalkınma açısından ekolojik devamlılığın sağlanmasında önemli bir araç olarak kullanılabilmektedir. Bu kapsamda özellikle yeşil bütçeleme, kamu harcamalarının çevresel etkileri ve doğal kaynakların korunması gibi çevresel faktörler göz önünde bulundurularak sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması amaçlanmaktadır (Tepekule ve Köslü, 2023: 374). Gonguet vd (2021: 2) yeşil bütçelemeyi kamu gelir ve giderlerinin iklim ve çevre politikaları ile uyumlaştırılması

şeklinde ifade etmektedir. Lenschow (2002: 19) ise sürdürülebilir kalkınma açısından çevre politikalarına yönelik entegrasyonun önemli bir aşama olduğunu belirtmektedir. Bu doğrultuda kamusal kaynakların çevresel sürdürülebilirliği destekleyici yönde kullanımı, karbon emisyonlarının azaltılması ve doğal kaynakların korunması gibi uygulamalar yeşil bütçeleme kapsamında yer almaktadır (Tepekule ve Köslü, 2023: 401-402).

Yeşil bütçeleme, ekonomik büyüme ile ekolojik sürdürülebilirlik arasında bir denge unsuru olarak nitelendirilebilir. Ayrıca performans esaslı bütçeleme sisteminin yeşil bütçelemeye ilişkin etkinliği arttırdığı söylenebilir. Performans esaslı bütçeleme sistemi, kamu harcamalarının çıktılarına ve çevresel etkilerine odaklanarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamaktadır (Pollitt ve Bouckaert, 2017). Bu açıdan yeşil bütçelemenin mali sürdürülebilirliğe de katkısı olmaktadır (Avcı, 2022: 887-888). Bunlara ilave olarak kamu bütçe politikalarının gelir ve harcama kalemleri, çevre politikaları gözetilerek oluşturulmalıdır. Bu doğrultuda ekolojik açıdan zararlı olabilecek faaliyetlerin caydırılması ya da azaltılmasına yönelik vergi vb. bütçe gelirleri arttırılarak çevreye ve insan sağlığına duyarlı şekilde düzenlenmesi gerekmektedir (Kohlhaas, 1999: 23-24). Dolayısıyla yeşil bütçeleme, kamu bütçesinin gelir ve harcama kalemlerini kapsayan ve bunları sürdürülebilir politika hedefleri doğrultusunda kullanılmasını sağlayan bir uygulama olarak belirtilebilir (Schlegelmilch, 1999: 30). Bu açıdan ekolojik sürdürülebilirliği hedef alan kamu bütçe politikaları çevresel performansı güçlendirmekle kalmayıp aynı zamanda şeffaflık, hesap verebilirlik ve kuşaklar arası adaleti de katkı sağlamaktadır.

3.1.3. Gelir Eşitsizliğinde Azalma

Gelir eşitsizliğinin azaltılması ve sosyal yönden adaletin sağlanması bakımından kamu bütçe politikalarının önemli bir rol oynadığı söylenebilir. Akbey ve Uslu (2021: 1030) Türkiye örneğinde 1990-2019 dönemlerinde yapmış oldukları bir çalışmada kamu bütçe harcamalarındaki %1 düzeyindeki artışın ekonomik kalkınmayı %0.03 oranında arttırdığı sonucuna ulaşmıştır. Buna göre kamu bütçe harcamalarının ekonomik kalkınmayı olumlu etkilediği ve bunun da gelir eşitsizliğini azalttığı söylenebilir. Guerro ve Castaneda (2023: 988) yaptıkları çalışmada kamu bütçesinin yoksulluğun azaltılması ve gelir eşitsizliğinin azaltılması açısından önemli bir etkisinin olduğunu belirtmektedir. Ayrıca ilgili çalışmada kamu harcamalarının gelir eşitsizliğinin azaltılmasına yönelik etkisinin sadece harcama miktarına bağlı olmadığını stratejik yönden doğru kullanılmasına da bağlı olduğu vurgulanmıştır. Jianu (2020) Avrupa Birliği ülkelerinde sağlık ve eğitim harcamalarının gelir eşitsizliği üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmada,

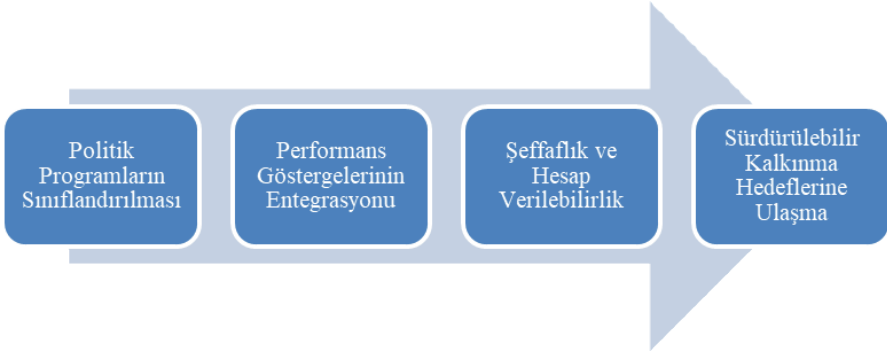
eğitim ve sağlık gibi sosyal nitelikli harcamaların arttırılmasının ve vergi politikalarının etkili bir şekilde düzenlenmesinin gelir dağılımında iyileşme sağlayarak sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmada önemli bir etkisinin olacağı belirtilmektedir.

3.2. Kamu Bütçesinin Sürdürülebilir Kalkınmayla Entegrasyonu

Sürdürülebilir kalkınma, kuşaklar arasında adil kaynak dağılımı, toplumsal eşitlik ve çevresel sürdürülebilirlik gibi çok yönlü bir kalkınma şekli olarak belirtilebilir. Dolayısıyla kamu bütçesi salt kaynak tahsis aracı olmayıp, kamu müdahalesinin stratejik olarak uygulanabildiği ve öncelikli politikalara yönlendirilebildiği bir araç olarak da kullanılabilmektedir. Bu bakımdan kamu bütçesinin sürdürülebilir kalkınma hedefleriyle yapısal olarak uyumlaştırılması, kamu mali yönetiminde önemli adım olarak değerlendirilebilir. Bununla ilgili olarak Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı tarafından sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmak için kamu maliyesinin şeffaf ve sistematik bir şekilde yapılandırılması gerektiğini belirtmektedir (UNDP, 2020).

Kamu bütçesinin sürdürülebilir kalkınma ile uyumunun sağlanmasında üç temel özelliğin öne çıktığı belirtilebilir. Bunlar politik programların sınıflandırılması, performans göstergelerinin entegre edilmesi ve şeffaflık sağlanması şeklinde sınıflandırılabilir. Politik programların sınıflandırması sürecinde her bütçe kaleminin tespiti sağlanarak ilgili hedeflerle ilişkilendirilir. Performans göstergelerinin entegre edilmesinde bütçeleme sürecinde yalnızca tahsis edilen kaynak miktarına değil aynı zamanda bu kaynakların çıktılarına da odaklanılır. Bu açıdan bütçe yönetiminde kaynakların sosyal ve çevresel sonuçları da izlenebilmektedir. Sürdürülebilir kalkınma ile uyumlu kamu bütçesinde etkinlik sağlamanın şeffaf ve hesap verilebilir bütçeleme sürecini kapsadığı ifade edilebilir. Böylelikle bütçe sürecinde kaynak kullanımı sorgulanabilmekte ve performans sonuçları ise kamuoyu ile paylaşılabilir (OECD, 2020).

Şekil 1: Kamu Bütçesinin Sürdürülebilir Kalkınmayla Uyum Aşaması



Not: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Kamu bütçesinin sürdürülebilir kalkınmayla uyumuna ilişkin olarak mali disiplin, toplumsal refah ve çevresel sorumluluk gibi amaçların esas alındığı söylenebilir. Ayrıca kamu bütçelemesiyle ilgili olarak yalnızca bütçeleme tekniklerinin değil aynı zamanda kamu mali yönetiminin ve yönetim biçiminin de sürdürülebilir kalkınma kapsamında yapılandırılmasının gerektiği belirtilebilir.

3.3. Sürdürülebilir Kalkınma Kapsamında Vergi ve Kamu Bütçesi Finansman Yönetimi

Sürdürülebilir kalkınma hedefleri kapsamında kamu finansman yönetiminin etkili bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda kamu kaynaklarının salt artırılması değil aynı zamanda verimli ve adil bir kaynak dağılımının sağlanması gerekmektedir. Ayrıca Torre vd. (2024) kamu harcamalarının finansal planlaması olmadan sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmanın mümkün olmadığını belirtmektedir. UNCTAD (2024) raporuna göre küresel çapta bir kalkınma krizi vurgulanmaktadır. Bu kapsamda özellikle finansman açıklarının bu krizin merkezinde olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca gelişmekte olan ülkeler için yıllık 4 trilyon dolarlık ek yatırım gerekliliği olduğu belirtilmektedir. Bu durum neticesinde özellikle gelişmekte olan ülkeler için ağır borç yükü oluşmakta ve finansman sorunu meydana gelmektedir. Dolayısıyla etkili bir kamu finansman yönetimi sağlanması için sürdürülebilir kalkınma hedefleriyle uyumlu kamu bütçesinin düzenlenmesi gerekmektedir.

Dervi vd. (2022: 1250) sürdürülebilir politikalar kapsamında kamu politikalarını ele aldıkları çalışmada yeşil finansal araçların önemine

dikkat çekmişlerdir. Yoshino vd. (2020) tarafından kamu finansmanının sürdürülebilir kalkınma için yeterli olmadığını daha fazla özel nitelikli yeşil finans ve yatırım amacıyla yeşil altyapı projelerinin önceliklendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Zhang vd. (2021), kamu finansmanında bürokrasinin neden olduğu belirsizliklerin yeşil büyüme göstergelerini olumsuz yönde etkilediğini belirtmektedir. Ayrıca kamusal yeşil finansmanın, insan kaynaklarına ve yeşil Ar-Ge harcamalarına yapılan yatırımların yeşil ekonomik büyümeyi teşvik ettiği ifade edilmektedir. Sürdürülebilir kalkınma hedefleri kapsamında kamu bütçe finansman araçları yeşil vergilendirme, kamu fonları, sübvansiyonlar, uluslararası fon kaynakları, yeşil krediler ve performansa dayalı finansmanlar şeklinde belirtilebilir.

Tablo 1: Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri Kapsamında Kamu Bütçesi Finansman Araçları

Yeşil Vergi	Çevresel bozulmayı en aza indirmek ve doğal kaynakların sürdürülebilir kullanımını teşvik etmek amacıyla, birey ya da kurumların çevresel kirlilik maliyetine katılımını ifade eder.
Kamu Fonları	Merkezi ve yerel yönetim bütçelerinde sürdürülebilir kalkınma için oluşturulan fonları kapsamaktadır.
Sübvansiyonlar	Yenilenebilir enerji yatırımları, enerji verimliliği ve çevre dostu teknoloji yatırımlarını desteklemek amacıyla mali destek sağlanmasıdır.
Uluslararası Fon Kaynakları	Küresel düzeyde sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması amacıyla gerekli görülen ülkelere finansman desteği sağlanabilmektedir. Küresel Çevre Fonu (Global Environment Facility) ve Yeşil İklim Fonu (The Green Climate Fund) gibi uygulamalar buna örnek olarak verilebilir
Yeşil Krediler	Kamu bankaları ya da kamu destekli finans kurumlarınca sürdürülebilir kalkınma odaklı projelere kredi desteği sağlanabilmektedir.
Performansa Dayalı Finansmanlar	Sürdürülebilir kalkınma odaklı projelerin hedefleri doğrultusunda performanslarına bağlı olarak desteklenmesidir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Sürdürülebilir kalkınma hedefleri kapsamında kamu bütçesi finansman yönetimine ilişkin olarak kamusal kaynakların şeffaf ve verimli bir şekilde kullanılması önem arz etmektedir. Ayrıca yeşil bütçeleme ve performans esaslı bütçeleme gibi uygulamalarla kamu bütçe finansman açığı kontrol altına alınabilmektedir. Böylelikle çevresel sürdürülebilirlik desteklenerek ekonomik ve sosyal açıdan adalet sağlanabilmektedir. Bunlara ek olarak küresel düzeyde geliştirilen yeşil finansman araçları ve sürdürülebilir mali

politikaların, sürdürülebilir kalkınma hedefleri doğrultusunda önemli bir yeri olduğu belirtilebilir.

4. SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA HEDEFLERİ KAPSAMINDA KAMU BÜTÇESİ VE ULUSLARARASI UYGULAMALAR

Kamu bütçe uygulamalarının sürdürülebilir kalkınma hedefleri kapsamında dönüştürülmesi uluslararası düzeyde kabul gören bir hedef olmaktadır. Bu kapsamda bütçe politikaları ve kamu mali yönetim sistemlerinin sürdürülebilir kalkınma hedefleriyle uyumlu hale getirilmesi amaçlanmaktadır (UNDP, 2020). Uluslararası uygulamalara bakıldığında Avrupa Birliği ülkelerinin kamu bütçe politikalarını sürdürülebilir kalkınma planları doğrultusunda uyumlaştırmada öncü bir rol üstlendiği belirtilebilir. Ayrıca Avrupa Birliği tarafından bütçe politikalarında sosyal ve çevresel uygulamalar teşvik edilerek, sürdürülebilir yatırımlar mali açıdan desteklenmektedir. Bununla birlikte Avrupa Yeşil Mutabakat kapsamında bütçe ve yatırım planlarına ekolojik sürdürülebilirlik gözetilerek destek sağlanmaktadır (European Commission, 2019). Uluslararası Para Fonu tarafından gelişmekte olan ülkelerin sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşabilmesi için önemli ölçüde finansman ihtiyacı olduğu belirtilmektedir (IMF, 2019). Bu duruma çözüm olarak Clements vd. (2013) vergi tabanının genişletilmesi, karbon fiyatlandırma mekanizmaları ve yeşil vergilendirmenin etkin bir şekilde kullanılmasını önermektedir.

Türkiye’de kamu bütçe politikalarının sürdürülebilir kalkınma hedefleriyle uyumlaştırılması kapsamında yeşil bütçeleme, çevresel ve sosyal faaliyetlerin bütçe sürecine dâhil edilmesi ile performans esaslı bütçeleme sürecinin kullanılması gibi uygulamalar yer almaktadır (Tepekule ve Köslü, 2023: 374). Ancak Türkiye’de özellikle finansman açığının kapatılması ve sürdürülebilir kalkınma hedefleri doğrultusunda kaynakların etkin bir şekilde kullanılması noktasında etkin bir şekilde politika geliştirilmesinin gerektiği belirtilebilir. Sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin bütçe politikalarına entegre edilmesinde İsveç’in öncü konumda olduğu söylenebilir. Bu kapsamda her bütçe kaleminin çevresel etkileri gözetilmekte ve sürdürülebilir kalkınma hedefleri bütçe politikalarının belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır (OECD, 2020). Buna ek olarak Almanya Federal Hükümeti tarafından yeşil tahviller ihraç edilmekte ve bunun neticesinde enerji verimliliği, doğal kaynakların korunması ve altyapı gibi projelerin finansmanı sağlanmaktadır (European Commission, (2019). Yeşil tahvil ihraç eden diğer Avrupa Birliği ülkeleri arasında Fransa ve Hollanda da yer almaktadır (Environmental Finance, 2021). Japonya ise enerji verimliliğini desteklemek amacıyla kamu

bütçesinden vergi indirimleri ve sübvansiyonlar sağlamaktadır. Böylelikle karbon emisyonlarının azaltılması hedeflenmektedir (Tanaka, 2011: 6532).

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu bütçesi devletin belirli bir dönem için gelir ve harcamalarının düzenlendiği mali bir plan olarak belirtilebilir. Kamu bütçesi yönetiminin sürdürülebilir kalkınma hedefleriyle uyum süreci, mali disiplin ve etkin kaynak yönetiminin yanı sıra sosyal ve çevresel boyutlarda da kapsamlı bir dönüşümü zorunlu kılmaktadır. Bu bakımdan yeşil bütçeleme, performans esaslı bütçeleme ve hesap verilebilirlik gibi unsurların sürdürülebilir kalkınma kapsamında kamu bütçesi yönetiminde temel nitelikte yer edindiği söylenebilir. Bütçeleme sürecinde sürdürülebilir kalkınma hedefleri bağlamında kamu bütçesinin yönetimine ilişkin politika önerileri şu şekilde belirtilebilir:

- Kamu bütçesi süreçlerine sürdürülebilir kalkınma hedefleri entegre edilmeli,
- Yeşil bütçelemeye ilişkin standartlar belirlenerek bütçe sürecine dâhil edilmeli, kamu kurum ve kuruluşları tarafından uygulanması sağlanmalı,
- Kamu harcama çıktıları izlenerek kaynakların kalkınma hedeflerine yönelik etkinliği artırılmalı,
- Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına yönelik şeffaflık ve hesap verilebilirlik sağlanmalı,
- Çevresel riskler bütçe politikalarına dâhil edilmeli,
- Uzun vadeli ve çok yıllık bütçeleme planlaması uygulamalarına yer verilerek sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin sonuçları izlenmeli,
- Sürdürülebilir kalkınma hedeflerine uyum kapsamında kamu personellerinin bilgi ve becerilerinin artırılması sağlanmalı,
- Uluslararası işbirliği sağlanarak finansal kaynaklar etkin bir şekilde kullanılmalı

Kamu bütçesi yönetimi sürdürülebilir kalkınma hedefleri kapsamında hem çevresel hem de sosyal boyutları da kapsayan çok yönlü bir dönüşümü ifade etmektedir. Bu doğrultuda yeşil bütçeleme, performans esaslı bütçeleme ve etkili vergi politikalarıyla finansman sağlamada etkinlik artırılabilir. Böylelikle kamu bütçesi etkili politika uygulamaları kullanılarak sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin sağlanmasında stratejik bir araç olarak kullanılabilecektir.

Kaynakça

- Akbeci, F. ve Uslu, H. (2021). “Sürdürülebilir Kalkınmada Kamu Bütçesinin Önemi: Türkiye İçin Ekonometrik Bir Analiz”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 17(4), 1030-1058.
- Altınöz, B. (2015). “Sürdürülebilir Kalkınma Sürecinde Kamu Bütçesinin Önemi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30(1), 223-256.
- Avcı, B. S. (2022). “Türkiye’de Kamu Eğitim ve Sağlık Harcamaları ile Gelir Eşitsizliğinin İnsani Kalkınma Üzerine Etkisi”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 18(4), 1069-1088.
- Avcı, M. (2022). “OECD Ülkelerinde Yeşil Bütçe Girişimleri Ne Durumda? Kanıtların Değerlendirilmesi”. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 20(46), 885-914.
- Clements, M. B. J., Coady, M. D., Fabrizio, M. S., Gupta, M. S., Alleyne, M. T. S. C., ve Sdravovich, M. C. A. (2013). “Energy Subsidy Reform: Lessons and Implications”. International Monetary Fund. <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2016/12/31/Energy-Subsidy-Reform-Lessons-and-Implications-PP4741>. (Erişim tarihi: 05 Mayıs 2025).
- Costanza, R., Cumberland, J. H., Daly, H., Goodland, R., ve Norgaard, R. B. (1997). *An Introduction to Ecological Economics*. CRC Press.
- Dervi, U. D., Khan, A., Saba, I., Hassan, M. K., ve Paltrinieri, A. (2022). “Green and Socially Responsible Finance: Past, Present and Future”. *Managerial Finance*, 48(8), 1250-1278.
- Eğmir, R. T. (2019). Eğitim Harcamalarının Bölgesel Analizi. İ. Sağbaş (Ed.), *Kamu Harcamalarının Bölgesel Analizi* (ss. 47-64). Ekin Yayınevi: Bursa.
- Environmental Finance. (2021). *ESG Ratings Face Regulatory Ramp-Up*. <https://www.environmental-finance.com/content/analysis/esg-data-and-ratings-face-regulatory-ramp-up.html>. (Erişim tarihi: 18 Haziran 2025).
- European Commission (2019). *The European Green Deal*. https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en (Erişim tarihi: 20 Mayıs 2025).
- Gonguet, F., Wendling, C., Aydın, O., ve Battersby, B. (2021). *Climate-Sensitive Management of Public Finances—“Green PFM”*. International Monetary Fund Climate Note, 2021/002.
- Guerrero, O. A. ve Castañeda, G. (2022). “How Does Government Expenditure Impact Sustainable Development? Studying The Multidimensional Link Between Budgets and Development Gaps.”. *Sustainability Science*, 17(3), 987-1007.
- Hege, E., Brimont, L., ve Pagnon, F. (2019). “Sustainable Development Goals and Indicators: Can they be Tools to Make National Budgets More Sustainable?”. *Public Sector Economics*, 43(4), 423-444.

- IMF. (2019). *Public Financial Management For The Sustainable Development Goals: A Tool For Development Cooperation Providers*. <https://www.imf.org/en/Publications/SPROLLs/SDG>. (Erişim tarihi: 03 Haziran 2025).
- Jianu, I. (2020). “*The Impact of Government Health and Education Expenditure on Income Inequality in European Union*”. <https://arxiv.org/abs/2007.11409>. (Erişim tarihi: 12 Nisan 2025).
- Kohlhaas, M. (1999). Green Budget Reform: Macroeconomic Impacts and Impacts on Innovation. K. Schlegelmilch (Ed.), *Green Budget Reform in Europe: Countries at the Forefront* (ss. 23-32). Springer Berlin Heidelberg: Berlin.
- La Torre, M., Leo, S., Palma, A. ve Zapata, J. D. S. (2024). “*Public Spending and Green Finance: A Systematic Literature Review*”. *Research in International Business and Finance*, 68, 102197.
- Lenschow, A. (2002). Greening the European Union: An Introduction. A. Lenschow (Ed.), *Environmental Policy Integration* (ss. 3-21). Earthscan Publications Ltd.
- OECD. (2020). *Budgeting and Public Expenditures in OECD Countries 2020*. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/budgeting-and-public-expenditures-in-oecd-countries-2020.htm>. (Erişim tarihi: 3 Haziran 2025).
- PateL, G. ve Annapoorna, M. S. (2019). “*Public Education Expenditure and Its Impact On Human Resource Development In India: An Empirical Analysis*”. *South Asian Journal of Human Resources Management*, 6(1), 97-109.
- Pearce, D. W. ve Turner, R. K. (1989). *Economics of Natural Resources and The Environment*. Johns Hopkins University Press.
- Pollitt, C. ve Bouckaert, G. (2017). *Public Management Reform: A Comparative Analysis—Into The Age of Austerity*. Oxford University Press.
- Psacharopoulos, G. ve Patrinos, H. A. (2018). “*Returns to Investment in Education: A Decennial Review of The Global Literature*”. *Education Economics*, 26(5), 445–458.
- Sachs, J. D. (2015). *The Age of Sustainable Development*. Columbia University Press.
- Schlegelmilch, K. (1999). Introduction to The Green Budget Reform Seminar. K. Schlegelmilch (Ed.), *Green Budget Reform In Europe: Countries At The Forefront* (ss. 23-32). Springer Berlin Heidelberg: Berlin.
- Tanaka, K. (2011). “*Review of Policies and Measures for Energy Efficiency in Industry Sector*”. *Energy Policy*, 39(10), 6532-6550.
- Tepekule, U. ve Köslü, G. (2023). “*Yeşil Bütçeleme Yaklaşımı ve Performans Esaslı Program Bütçe Uygulaması: Türkiye İçin Bir Değerlendirme*”. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 59, 373–406.

- UNCTAD. (2024). *Financing for Sustainable Development Report 2024*. <https://unctad.org/publication/financing-sustainable-development-report-2024>. (Erişim tarihi: 3 Mayıs 2025).
- UNDP. (2020). *Budgeting for The Sustainable Development Goals: Aligning Domestic Budgets with The SDGs*. <https://sdgfinance.undp.org/sites/default/files/2024-04/UNDP%20Budgeting%20for%20the%20SDGs%20-%20Guidebook%20Nov%202020.pdf>. (Erişim tarihi: 15 Mayıs 2025).
- UNDP. (2022). *SDG Budgeting and Financing*. <https://www.undp.org/publications/sdg-budgeting-and-financing>. (Erişim tarihi: 16 Mayıs 2025).
- United Nations (2015). *Transforming Our World: The 2030 Agenda for Sustainable Development*. <https://sdgs.un.org/2030agenda>. (Erişim tarihi: 17 Mart 2025).
- World Commission on Environment and Development (WCED). (1987). *Our Common Future*. Oxford University Press. <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>. (Erişim tarihi: 20 Mart 2025).
- Yoshino, N., Taghizadeh-Hesary, F. ve Otsuka, M. (2021). “Covid-19 and Optimal Portfolio Selection for Investment in Sustainable Development Goals”. Finance Research Letters, 38, 101695.
- Zhang, D., Mohsin, M., Rasheed, A. K., Chang, Y. ve Taghizadeh-Hesary, F. (2021). “Public Spending and Green Economic Growth in BRI Region: Mediating Role of Green” finance. Energy Policy, 153, 112256.

Vergilemede Güncel Trendler

Editör:

Doç. Dr. Esra UYGUN