

ISSN: 2149-5203

MALİYE ARAŞTIRMALARI DERGİSİ

Research Journal of Public Finance



İÇİNDEKİLER

CONTENTS

01

VERGİ DENETİMİNDE ADLİ KOLLUK UYGULAMASI: GÜNCEL SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

THE APPLICATION OF JUDICIAL LAW ENFORCEMENT IN TAX AUDITS: CURRENT ISSUES AND PROPOSED SOLUTIONS

MUHAMMED MUSTAFA BİÇER

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH PAPER

23

TÜRKİYE'DE TURİZM SEKTÖRÜNE UYGULANAN VERGİ TEŞVİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF TAX INCENTIVES FOR THE TOURISM SECTOR IN TURKEY

ÖZGÜR MUSTAFA ÖMÜR

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH PAPER

Maliye Araştırmaları Dergisi

Haziran / June 2026 Cilt / Volume:12 Sayı / Issue: 1 ISSN:2149-5203

**Research Journal of Public Finance
(RJPF)**

İmtiyaz Sahibi / Published by

Prof. Dr. Furkan BEŞEL

Editörler / Editors

Prof. Dr. Temel GÜRDAL

Sayı Editörü / Issue Editors

Dr. Öğr. Üyesi Yasin SÖĞÜT

Yardımcı Editörler / Co-Editors

Doç. Dr. Veysel İNAL

Arş. Gör. Enes TEKŐAN

Dizgi / Typesetting

Arş. Gör. Enes TEKŐAN

Dil Editörü (Türkçe) / Language Editor (Turkish)

Doç. Dr. Tunahan DEĞİRMENÇİ

Dil Editörü (İngilizce) / Language Editor (English)

Doç. Dr. Dinara Zubaidullina

**Adres: Sakarya Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü, Esentepe
Kampüsü 54187 Sakarya / Türkiye**

maliyearastirmalari@sakarya.edu.tr

Tel: +90 (264) 295 6357

Fax: 0 (264) 295 5562

MAD
Maliye Araştırmaları Dergisi

Maliye Araştırmaları Dergisi

Haziran / June 2026 Cilt / Volume:12 Sayı / Issue: 1 ISSN:2149-5203

Research Journal of Public Finance (RJPF)

Alan Editörleri / Editorial Board

Prof. Dr. Mehmet ASUTAY Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ
Prof. Dr. Osman PEHLİVAN Prof. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU
Prof. Dr. Mecit EŞ Doç. Dr. İbrahim DEMİR

Danışma Kurulu/Advisory Board

Prof. Dr. Fuat ERDAL Prof. Dr. A. Burçin YERELİ
Prof. Dr. Tarık VURAL Prof. Dr. Mehmet TOSUNER
Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI Prof. Dr. Mehmet TUNÇER
Prof. Dr. Kamil TÜĞEN Prof. Dr. Furkan BEŞEL
Prof. Dr. Mehmet YÜCE Prof. Dr. Hakan YAVUZ
Prof. Dr. Erdal Tanas KARAGÖL

**Hakemli bir dergi olan Maliye Araştırması Dergisi aşağıdaki indeksler tarafından
taranmaktadır:**

CiteFactor, AcarIndex, Index Copernicus, Asos İndeks, İnfobase Index

Bu derginin her türlü yayım ve telif hakkı Maliye Araştırmaları Dergisi'ne aittir. 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre, fotokopi, dijital ve benzeri yöntemlerle herhangi bir bölümü veya tamamı Dergi Sahibinin veya Yayın Kurulu Başkanının izni olmadan basılamaz ve çoğaltılamaz. Bilimsel etik kurallarına uygun olmayan alıntı yapılamaz. Dergide yayımlanan makalelerin fikri sorumluluğı yazarlara aittir.

Editörden

Sayın okurlarımız

Maliye Araştırmaları Dergisi(MAD), Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi tarafından 2015 yılından bu yana tarafsız ve ilkeli yayın anlayışı ile Haziran ve Aralık ayları olmak üzere yılda iki kez yayınlanan hakemli uluslararası bir dergidir.

MAD yapılacak araştırma ve bilimsel çalışmaların bilim çevreleri, piyasa ve ilgilenenlerce paylaşılmasını, müzakere edilmesini ve değerlendirilmesini sağlamaya yardımcı olmayı amaçlamaktadır. MAD ekibi olarak amacımız ulusal ve uluslararası düzeyde bilimsel makaleler yayınlanmasını sağlamaktır. MAD olarak her yıl yayın politikamız doğrultusunda yeni adımlar atıyoruz. Geçtięimiz yıl dergimizi Open Journal System platformundan Dergipark platformuna taşıdık. Ayrıca çok kısa bir süre içerisinde alanda önde gelen indekslerde indekslenmeye başlayacağımızı da ifade etmekten mutluluk duyuyoruz. Dergimizin bu sayıya yayınlanmak üzere gelen çalışmalardan, titiz bir hakemlik süreci sonucunda 2 çalışma akademik olarak yayına yeterli bulunmuştur.

Çalışmasüreçte özveriyle gayret eden dergi ekibimize, ön inceleme aşamasında desteğini esirgemeyen hocalarımıza ve kendilerine gönderilen makaleleri hiçbir karşılık beklemeden en ince ayrıntısına kadar okuyup değerlendirmek suretiyle dergimize destek olan hakemlerimize çok teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Temel GÜRDAL

YAZIM KURALLARI

Başlık

1. Gönderilen bütün makalelerin başında, Türkçe başlık olmalıdır.
2. Başlıklarda her kelimenin ilk harfi büyük olmalıdır.
3. Karakter boyutu 14 punto olmalıdır.

Özet

1. Özet kısımları 150-250 kelimeyi aşmamalıdır.
2. Özetlerde; amaç, yöntem, bulgular ve sonuç bilgilerinin yer almasına özen gösterilmelidir.
3. Özetlerde mümkünse kısaltma kullanılmamalıdır.
4. Karakter boyutu 10 punto olmalıdır.

Anahtar Kelimeler

1. Özet kısımlarının altında anahtar kelimeler yazılmalıdır.
2. Her kelimenin ilk harfi büyük olmalıdır.
3. Karakter boyutu 10 punto olmalıdır.

Abstract

1. Özet kısımları 150-250 kelimeyi aşmamalıdır.
2. Özetlerde; amaç, yöntem, bulgular ve sonuç bilgilerinin yer almasına özen gösterilmelidir.
3. Özetlerde mümkünse kısaltma kullanılmamalıdır.
4. Karakter boyutu 10 punto olmalıdır.

Key Words

1. İngilizce Özetin altına İngilizce anahtar kelimeler yazılmalıdır.
2. Karakter boyutu 10 punto olmalıdır.

JEL Classification Codes

1. Gönderilen makalelerde JEL (JOURNAL of ECONOMIC LITERATURE) sınıflaması yapılmalıdır
2. Sınıflama yapabilmek için http://www.aeaweb.org/journal/jel_class_system.php adresinden yararlanılabilir.

YAZIM KURALLARI

GİRİŞ

1. Giriş kısmında çalışmanın amacı, kullanılan yöntem, çalışmanın literatüre yapacağı katkı ve çalışmanın kapsamı belirtilmelidir.

Dipnot

1. Gerektiği takdirde dipnotlarla açıklamalar yapılabilir.
2. Dipnot karakter boyutu 10 punto olmalıdır.

Başlıklar

1. Giriş, Sonuç ve Kaynakça başlıkları hariç olmak üzere, bölüm ve alt bölümler numaralandırılır, her numaradan sonra ilgili bölüm ve alt bölümlerin başlığı yazılır.
2. Başlıklar koyu yazılmalıdır.
3. Tüm başlıklar kalın (bold), iki yana yaslı (girintisiz) ve yalnızca kelimelerin ilk harfleri büyük olacak şekilde yazılmalıdır.
4. Bölümler sırasıyla (1., 2., 3., ...) şeklinde numaralanır, alt bölümler ve onların altındaki diğer alt bölümler;
 - 1.
 - 1.1.
 - 1.1.1.gibi birden çok haneli olarak numaralandırılmalıdır.

Yazı Türü

1. Gönderilen yazılar 1.15 satır aralıklı, tablo ve şekillerle birlikte en çok 35 sayfa olmalıdır.
2. Yazı 12 puntoda Times New Roman ve Türkçe font kullanılarak hazırlanmalıdır.
3. Yazılar iki yana yaslı olmalıdır

Tablolar

1. Kaynak ibaresi koyu harfle yazılmalıdır.
2. Yazı 11 puntoda Times New Roman ve Türkçe font kullanılarak hazırlanmalıdır.
3. Yazılar iki yana yaslı olmalıdır
4. Kaynaklar tablo ve şekillerin altına yazılmalıdır.
5. Karakter boyutu 10 punto olmalıdır

YAZIM KURALLARI

Denklemler

1. Denklemlere verilecek sıra numarası parantez içinde sayfanın sağında yer almalıdır.
2. Matematiksel ve istatistiksel simgeler Microsoft Office denklem düzenleyicisi ya da benzer bir denklem düzenleyicisi ile hazırlanmalıdır.

Şekiller ve Grafikler

1. Şekillere ve Grafiklere başlık ve numara verilmelidir.
2. Başlıklar şekillerin ve grafiklerin altında yer almalıdır ve metne ortalanmalıdır.
3. Grafiklerin bilgisayar yazılım programı çıktısı olmamaları , çizim veya çizim resim halinde ve marj ayarlarını aşmayacak şekilde düzenlenmiş olmaları gerekmektedir.

Kaynakça

1. Kaynakça Yeni Bir sayfadan başlatılmalıdır.
2. Kaynakçada paragraf yapısı "asılı" şeklinde seçilmelidir.
3. Kaynakça kısmında aynı yazarın çok sayıda kaynağı varsa, kaynaklar eskiden yeni tarihe doğru sıralanarak yazılmalıdır.
4. Kaynakça yazar soyadlarına göre alfabetik olarak düzenlenmelidir.
5. Kaynakçada sadece makalede kullanılan eserler yer almalıdır.
6. Metinde yer almayan kaynaklar kaynakçaya konulmamalıdır.
7. Kaynakça belirtilen örneklere uygun olarak hazırlanmalıdır.

Paragraf Yapısı

1. Paragraflar iki yana yaslı olarak hizalanmalıdır.
2. Sağ ve sol girintiler 0 (sıfır) cm ve asılı 1,25 cm olmalıdır.
3. Aralıklar önce ve sonra 6 nk, satır aralı tek olmalıdır.

Sayfa Yapısı

1. Kenar boşlukları tüm yönlerden 3 cm olmalıdır.
2. Cilt payı soldan verilmelidir.

•Makaleler, A4 kâğıdı boyutunda ve MS Word programında dergipark üzerinden gönderilir. Ana metin, Times New Roman yazı tipi kullanılarak hazırlanmalıdır.

* Dergide yayımlanması kabul edilen ve yayımlanan yazıların, yazılı ve elektronik ortamda tüm yayın hakları Maliye Araştırmaları Dergisine aittir.

* Makale sunum ve değerlendirme süreçlerine ilişkin tüm iletişim e-mail sistemi ile gerçekleştirilir. Telefonla bilgi verilmez.

AUTHOR GUIDELINES

Title

1. All submitted articles must have a Turkish title at the beginning.
2. The first letter of each word should be capitalized in the titles.
3. The character size should be 14 points.

Summary

1. Abstracts should not exceed 150-250 words.
2. In the abstracts; Care should be taken to include purpose, method, findings and results information.
3. Abbreviations should not be used in abstracts, if possible.
4. The character size should be 10 points.

Keywords

1. Keywords should be written under the abstracts.
2. The first letter of each word should be capitalized.
3. The character size must be 10 points.

Abstract

1. Abstracts should not exceed 150-250 words.
2. In the abstracts; Care should be taken to include purpose, method, findings and results information.
3. Abbreviations should not be used in abstracts, if possible.
4. The character size should be 10 points.

Key Words

1. English keywords should be written under the English Abstract.
2. The character size should be 10 points.

JEL Classification Codes

1. Submitted articles should be classified as JEL (JOURNAL of ECONOMIC LITERATURE)
2. The address http://www.aeaweb.org/journal/jel_class_system.php can be used for classification.

AUTHOR GUIDELINES

introduction

1. In the introduction part, the purpose of the study, the method used, the contribution of the study to the literature and the scope of the study should be stated.

Footnote

1. If necessary, explanations can be made with footnotes.
2. Footnote character size should be 10 points.

Titles

1. Except for the Introduction, Conclusion and Bibliography titles, the chapters and sub-sections are numbered.
2. Headings should be written in bold.
3. All headings should be written in bold, justified (without indentation) and only the first letter of the words should be capitalized.
4. Chapters should be numbered respectively (1st, 2nd, 3rd, ...), subsections and other subsections below them;
one.
1.1.
1.1.1.
should be numbered as multiple digits.

Font Type

1. Manuscripts should be 1 line-spaced, with tables and figures, and a maximum of 35 pages.
2. The manuscript should be prepared using 12 point Times New Roman and Turkish font.
3. Manuscripts should be justified

Tables

1. Reference should be written in bold.
2. The manuscript should be prepared using 11 point Times New Roman and Turkish font.
3. Manuscripts should be justified
4. References should be written below the tables and figures.
5. Character size must be 10 points

Equations

1. The sequence number to be given to the equations should be placed in parentheses on the right of the page.

AUTHOR GUIDELINES

2. Mathematical and statistical symbols should be prepared with the Microsoft Office equation editor or a similar equation editor.

Shapes and Graphics

1. Figures and Graphics should be titled and numbered.
2. Headings should be placed below figures and graphics and should be centered in the text.
3. The graphics must not be the output of a computer software program, they must be in the form of drawings or drawings and must not exceed the margin settings.

References

1. Bibliography should start from a New Page.
2. In the bibliography, the paragraph structure should be chosen as "hanging".
3. If there are many references by the same author in the bibliography, the sources should be listed in order from oldest to newest.
4. The bibliography should be arranged alphabetically according to the surnames of the authors.
5. Only the works used in the article should be included in the bibliography.
6. References not included in the text should not be included in the bibliography.
7. The bibliography should be prepared in accordance with the examples specified.

Paragraph Structure

1. Paragraphs should be justified.
2. Right and spl indents should be 0 (zero) cm and hanging 1,25 cm.
3. Spacing should be 6 pt before and after, single line spacing.

Page structure

1. Margins should be 3 cm from all directions.
2. The gutter should be given from the left.

- Articles are sent in A4 paper size and in MS Word program through Dergipark. The main text should be prepared using Times New Roman font.

- * All publication rights of the articles accepted and published in the journal, in written and electronic media, belong to the Journal of Finance Studies.

- * All communication regarding the article submission and evaluation processes is carried out via the e-mail system. No information is given over the phone.

ETİK İLKELER ve YAYIN POLİTİKASI

Dergimiz 2015 yılında yayın hayatına başlamıştır.

Değerli araştırmacılarımız, dergimize makale göndermeden önce, makale yazım kılavuzumuzu mutlaka okuyunuz.

Dergimiz 2015 - 2020 dönemlerinde yılda üç sayı olacak şekilde yayın politikası geliştirmiştir. 2021 yılından itibaren yılda iki sayı çıkartılacaktır.

Dergimizin yayın dili Türkçe ve İngilizce'dir. Dergimizde yayınlanan tüm eserlerin sorumluluğu yazarlarımıza aittir.

ETHICAL PRINCIPLES AND PUBLICATION POLICY

Our journal started its publication life in 2015.

Dear researchers, before submitting an article to our journal, please read our article writing guide.

Our journal has developed a publication policy for three issues per year in the 2015 - 2020 periods. From 2021 onwards, two issues will be issued annually.

The literary language of our journal is Turkish and English. The responsibility of all works published in our journal belongs to our authors.

Vergi Denetiminde Adli Kolluk Uygulaması: Güncel Sorunları ve Çözüm Önerileri **The Application of Judicial Law Enforcement in Tax Audits: Current Issues and Proposed Solutions**

Muhammed Mustafa BİÇER

Yüksek Lisans Öğrencisi,
Sakarya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Mali Hukuk Programı
mustafabicer0211@gmail.com
Orcid ID: 0009-0007-5371-9229
Sakarya/TÜRKİYE

Özet

Kamusal hizmetlerin ifası için vergi gelirleri devlet idaresinin en stratejik gelir kaynağıdır. Bu sebeple vergi gelirlerinin eksiksiz tahsilinin sağlanması için yetkili memurlarca denetim faaliyetleri önem arz etmektedir. Türkiye’de vergi denetimi 4 çeşit denetim aracıyla yapılmaktadır. Arama haricinde kalan denetimler genellikle vergi ziyanının önlemesine yönelik olup arama aracı ise vergi kaçakçılığı suçu ile karşılaşıldığında başvuru bir araçtır. Adli bir suç olan vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin icra edilen arama faaliyetinde faaliyet vergi denetim elemanları tarafından esas kaynak olan Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılmakta, fakat arama faaliyetlerinin adli bir faaliyet olması, denetim elemanının adli kolluk sıfatı ve niteliği bulunmaması, suç kolluğu olmaması gerekçeleriyle Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamında olmayan vergisel arama faaliyetlerinin hukuka aykırı olduklarına dair görüşler bulunmakta ve aynı gerekçeyle zaman zaman dava konusu edilmektedir. Bu kapsamda vergi denetiminde adli kolluk uygulaması konusunda mevzuat açığı bulunduğu, denetim elemanının ve vergisel arama faaliyetinin niteliği konusunda yeni bir hukuki düzenlemeye gidilmesi gerektiği önem arz etmektedir. Bu çalışmada vergi denetimi mekanizması içerisinde yer alan arama (aramalı inceleme) aracının hukuki niteliğini ve bu süreçte vergi denetim elemanlarının adli kolluk statüsü bağlamındaki konumunu doküman analizi yöntemiyle incelenerek konuya ilişkin çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Adli Kolluk, Vergi Araması, Vergi Denetimi**Abstract**

Tax revenues are the most strategic source of income for the state administration to provide public services. Therefore, audit activities by authorized officials are crucial to ensure the complete collection of tax revenues. In Turkey, tax audits are conducted using four types of audit tools. Audits other than searches are generally aimed at preventing tax evasion, while searches are a tool used when encountering tax evasion crimes. In searches related to tax evasion, a judicial crime, the activity is carried out by tax audit personnel within the scope of the Tax Procedure Law, the primary legislative source. However, there are opinions that tax-related searches are unlawful because they are judicial activities, and the audit personnel do not have the status or qualifications of judicial law enforcement officers or criminal police officers, and therefore do not fall under the Criminal Procedure Law. These opinions are sometimes challenged in courts on the same grounds. In this context, it is important to highlight the legislative gap regarding the application of judicial law enforcement in tax audits and to establish new legal regulations concerning the nature of audit personnel and tax-related search activities. This study examines the legal nature of the search (inspection) tool within the tax audit mechanism and the position of tax audit personnel in the context of their judicial law-enforcement status, using a document analysis methodology, and offers solutions to the issue.

Keywords: Judicial Law Enforcement, Tax Search, Tax Audit**İntihal/ Plagiarism**

Bu makale, iThenticate yazılımı ile taranmış ve intihal tespit edilmemiştir.
This article has been scanned by iThenticate and no plagiarism detected.

Yazarlık Katkısı

Bu çalışmada yer alan yazarlar, çalışmaya eşit düzeyde katkı sağlamıştır.

Geliş Tarihi: 09/002/2026**Kabul Tarihi:** 30/03/2026**Yayın Tarihi:** 30/06/2026**Cilt/Volume:** 12**Sayı/Issue:** 1**Jel Codes:** K34, H20, H26, H21**Makale Türü / Article Type:** Araştırma Makalesi / Research Article**Araştırma & Yayın Etiği:** Bu makale en az iki hakem tarafından incelenmiştir. Yayın etiği ihlalleri yazarın sorumluluğundadır.**Research & Publication Ethics:** This article has been reviewed by at least two referees. Violations of publication ethics are the responsibility of the author(s).**Atıf/Citation:** Biçer, M. M. (2026). Vergi Denetiminde Adli Kolluk Uygulaması: Güncel Sorunları ve Çözüm Önerileri . *Research Journal of Public Finance*, 12(1), 1-22.

This is an open access paper distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

Giriş

Vergiler, devletin kamusal hizmetleri yerine getirmesi ve mali sürdürülebilirliğini sağlayabilmesi için temel gelir kaynağını oluşturmaktadır. Türkiye’de kamu gelirleri içerisinde en geniş paya sahip olan vergilerin etkin, doğru, zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesi, yalnızca mali istikrar açısından değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal düzenin korunması bakımından da kritik öneme sahiptir. Vergileme sisteminin beyan esasına dayanması mükellef beyanlarının doğruluğunu tespit etmek için denetim mekanizmasının etkinliği vergi idaresi bakımından vazgeçilmezdir.

Vergi denetiminin usul ve esasları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile düzenlenmiş olmakla birlikte, arama haricinde kalan denetim araçları genellikle vergi ziyanı önlemeye yönelik olup, arama (aramalı inceleme) faaliyeti ise vergi kaçakçılığı suçuyla karşılaşılması halinde başvurulacak bir araçtır. Arama faaliyeti, niteliği itibarıyla adli bir işlem olmasına rağmen, bu işlemin vergi denetim elemanları tarafından ve esasen idari karakterli bir kanun olan Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde uygulanması, ciddi bir hukuki tartışma konusu doğurmaktadır. Zira vergi denetim elemanlarının mevzuatta açıkça tanımlanmış bir adli kolluk statüsüne sahip olmamaları, adli bir işlemin idari fonksiyonlu bir kanunla tesis edilmesi vergisel arama işlemini 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) ile ilişkisini sorunlu hâle getirmekte; bu durum hem yetki hem de usul bakımından normatif belirsizliklere yol açmaktadır.

Bu belirsizlik, yalnızca teorik bir tartışma niteliğinde olmayıp uygulamada arama işlemlerinin hukuka uygunluğu konusunda ihtilaflara ve yargısal denetime konu uyuşmazlıklara neden olmaktadır. Vergi denetim elemanlarının arama sırasında fiilen adli kolluk fonksiyonu icra etmelerine rağmen, bu fonksiyonun açık bir yasal statüye dayanmaması; yetki sınırları, amirlik ilişkisi ve uygulanacak usul hükümleri bakımından sistematik ve hukuki bir boşluk yaratmaktadır. Böylece vergi denetimi ile ceza muhakemesi hukuku arasındaki kesişim alanında yapısal bir normatif uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışma, söz konusu yapısal ve hukuki belirsizliği merkeze alarak; vergi denetim mekanizması içerisinde yer alan arama aracının hukuki niteliği ile vergi denetim elemanlarının fiilen ve şeklen icra ettikleri adli kolluk statüsü niteliğindeki konumunu incelemeyi amaçlamaktadır. Doküman analizi yöntemiyle yürütülen çalışmada; yerli akademik literatür, ilgili mevzuat hükümleri ve doktrindeki görüşler incelenerek konu

bütüncül bir bakış açısıyla ele alınmıştır. Çalışmanın kapsamı; akademik literatürdeki verilerin yanı sıra Türkiye’de yüksek yargı mercileri olan ve kararları hukuken bağlayıcı nitelik taşıyan, Yargıtay ve Danıştay’ın kamunun erişimine açık veri tabanlarında yer alan kararları ile sınırlandırılmıştır. Elde edilen veriler ışığında mevcut normatif boşluğun giderilmesine yönelik çözüm önerileri sunan bu çalışma; vergi denetiminde adli kolluk uygulamasına ilişkin hukuki çerçevenin sistematik biçimde yeniden ele alınmasını, politika yapıcılara bir öngörü sağlamayı ve literatüre ek bir katkı sunmayı hedeflemektedir.

1- Vergi Kavramı

Vergi: Bir devletin egemenlik gücü ve hakkına dayanarak gerçek kişiler ve ticari/ekonomik kurum, kuruluşlardan kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla mecburiyet esaslı topladığı parasal değerdir. Verginin tarihi neredeyse insanlık tarihi kadar eski olup, kavram olarak ilk ortaya çıkışı M.Ö.3500-4000’li yıllara kadar dayandığı düşünülmekle beraber resmi olarak net bir tarih kaydı mevcut değildir (Yolal, 2017). Tarihte bireylerin vergi ödeme şekli ilk olarak emek ile toplumsal faaliyetlere veya devletin yönetimi için gereklilik arz eden iş ve işlemlere katılma şeklinde olmuştur. Daha sonrasında mülkiyet kavramının oluşmaya başlamasıyla beraber gönüllülük esasına dayalı vergilendirmeye geçilmiş, vergi ödemeleri gönüllülük esasına göre ayni yardım şeklinde ödenmeye başlanmıştır. Daha sonrasında piyasa ekonomisinin yaygınlaşması, yönetim sınıfının oluşması, para likiditesinin önem kazanmasıyla vergi ödemesi nakit ödeme ile ödenmeye başlanmıştır (Falay, 1989). İlerleyen süreçte ekonomik düzenlerin değişmesi gerek idarenin gerekse kamunun ihtiyaçlarının artması ve devletlerin yeni fonksiyonlar yüklenmesi sebebiyle o bölgedeki yerleşiklerden gönüllülük esasına göre toplanan vergi kamusal bir zorunluluğa dönüşerek zorunlu olarak nakdi şekilde alınmaya başlanmıştır (Giray, 2018). Zaman ilerledikçe ülkelerde yeni vergiler ihdas edilmiş, vergi idareleri ve vergi kavramı günümüze kadar kapsamlı bir şekilde gelişimine ve ilerleyişine devam etmiştir.

2- Vergi Denetimi ve Genel Araçları

Türk Vergi Sistemine göre vergileme esaslı beyan esaslı vergilemedir. Vergi mükellefi olan kişi veya kurumlar elde ettikleri gelirden ödemeleri gereken vergi tutarını kanunda belirtilen usul ve esaslarla vergi idaresine beyan etmekte, devamında tamamlanan

işlemler sonrasında tahsil yoluna gidilmektedir. Beyan esaslı vergileme sisteminde mükellefin beyan ettiği tutarın doğruluğu önem arz etmektedir. Bu beyanın gerçekliği ancak etkin ve kapsamlı bir denetim vasıtasıyla tespit edilebilir. Bu sebeple vergide denetim etkinliği vergi idaresince önemli bir konudur. Vergi idaresi icra ettiği denetimlerle hem mükellefin beyanlarının gerçekliğini kontrol etmekte hem de vergi kayıp ve kaçacağını tespit ederek mali disiplini sağlamaktadır (Taytak ve Dalkıran, 2019).

Başka bir deyişle vergi denetimi, vergi mükellefi olan kişilerin veya kurumların vergi kanunlarına uygunluğunun çeşitli araçlarla kontrolünü sağlama uygulamasıdır (Çatal, 2025; Saban, 2019).

Ülkemizde vergi denetimi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) içerisinde 127. ve 145. maddeler arasında belirtilen 4 çeşit denetim türü ile icra edilmekte olup, usul ve esasları kanun içerisinde düzenlenmiştir. Bu 4 denetim şekli yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi verme (bilgi isteme) şeklinde belirtilmiştir. Bahsedilen denetim faaliyetlerinin yine aynı kanun içerisinde belirtilen vergi idaresi elemanları tarafından icra edilebileceği belirtilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde, vergi denetim türleri arasında özellikle arama faaliyeti aracı ile doğrudan veya dolaylı bağlantı kurabilecek nitelikte olan yoklama, vergi incelemesi ve arama araçlarına başlıklar halinde ve temel esasları çerçevesinde ele alınacaktır. Bilgi isteme aracı ise, arama faaliyeti ile doğrudan bir bağlantı kurmaması ve çalışmanın kapsamını gereksiz ölçüde genişletme riski taşıması nedeniyle çalışma dışında bırakılmıştır.

Vergi Usul Kanununda denetim türleri veya yöntemleri yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi isteme olarak sınıflandırılmakla birlikte, bu çalışmada söz konusu denetim türleri arama faaliyetiyle olan işlevsel ilişkileri ve vergi idaresinin tasarrufuna tabi kaldığından “denetim araçları” olarak ele alınacaktır.

2.1- Yoklama

Yoklama işlemi Vergi Usul Kanunu’nun 127. maddesinde düzenlemiş olup, genel bir tanımlamayla; vergi mükelleflerini ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, ticari kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etme işlemidir. Bu madde hükmünden anlaşılması gereken mükellefin mükellefiyetine ilişkin bilgi ve belgelerin yetkili memurlarca iş yerinde genel bir kontrole tabi tutulmasıdır.

2.2-Vergi İncelemesi

İnceleme faaliyeti, denetim faaliyetinin önemli bir aracı olmakla birlikte kanunda Vergi Usul Kanunu madde 134’de düzenlenmiştir. İnceleme işlemi yoklama işleminden daha nitelikli bir araç olup, madde hükmüne göre mükellefin kendisine vergi borcunun terettüp etmesiyle ve sonrasında gerçekleşen, gerçekleşecek olan tüm aşamalarda beyanların ve nihai vergi tutarının doğruluğunun iş yerinde detaylı bir denetimidir (Şenyüz vd., 2012). Vergi incelemesinde gerekli görüldüğünde defter veya resmi evraklar haricinde mükellefin ticari işlem ve ilişkileri ile işletme envanteri de incelenebilmektedir (Öncel vd., 2011).

2.3-Arama

Arama, Vergi Usul Kanunu içerisinde madde 142’de düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu’na göre aramanın yapılabilmesi için mükellefin vergi kaçakçılığı suçunu işlediğine dair kuvvetli emareler, tespitler veya ihbar bulunmalıdır. Bu emarelerin bir önceki başlıklarda bahsettiğimiz yoklama ve inceleme işlemleri sırasında veya sonrasında ortaya çıkabileceği gibi kaçakçılığa ilişkin makul bir ihbarın bulunması da bu faaliyete başvurmak için yeterli olabilmektedir (Karakoç, 2017). Arama faaliyeti esasen vergi kaçakçılığına konu muhatabın veya ilgililerinin hakkında delil toplanması faaliyetidir. Vergi Usul Kanunu’nda bu faaliyet ismen ‘ARAMA’ şeklinde belirtilse de aramalı inceleme, vergi araması gibi farklı isimlerle de hem literatürde hem de hukuki evraklarda geçebilmektedir (Küçük, 1975; Danıştay 3. D., E. 2010/2635, K. 2013/416, Danıştay 4. D., E. 2015/10048, K. 2017/1587, Danıştay VDDK, E. 2016/635, K. 2016/617, Yargıtay 11. CD., E. 2017/3571, K. 2018/966, Yargıtay 11. CD., E. 2016/5850, K. 2019/5977).

Bu çalışmada arama faaliyeti; aramalı inceleme, vergisel arama, vergi araması gibi farklı isimlerle metinlerde ve başlıklarda geçecektir. İsmen farklı olarak yazılsa da kavram olarak vergi denetiminin arama aracı kastedilmektedir.

3- Kolluk Kavramı ve Vergi Denetimi İlişkisi

Kolluk faaliyeti, eski bir uygulama olmasının yanı sıra uygulamadaki yetki ve görevleri dolayısıyla geniş bir etki alanına sahiptir (Bilgiç, 2019). T.C. Anayasası’nın 5. maddesinde yer alan; devlet, ‘kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini sınırlayan engelleri kaldırmak, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmakla yükümlüdür.’ hükmü gereği devlet bu yükümlülüğü bir araç ile yürütmek zorundadır. Kolluk kavramı bu aşamada icracı temel araç niteliğinde etken olmaktadır. Kolluk

faaliyeti; en genel tanımıyla başta ülkenin kamu düzenini korumak, ülkede yerleşik kişilerin huzur ve refahının temini için vazife icra etmek ve kanunların verdiği diğer adli/ idari görevleri yerine getirme faaliyetidir (Bıçak, 2018). Nitekim Anayasa Mahkemesinin bir değerlendirmesinde, kolluk faaliyetinin kavramsallığı hukuki bir dayanakla tanımlanmaya imkan bulmuştur. Karar içeriğine göre: ‘Kolluk faaliyeti, idarenin kamu düzenini korumak ve kişilerin güvenli ve huzurlu bir ortamda hayatlarını sürdürmelerini sağlamak amacıyla gerçekleştirdiği kamu hizmetidir. Kamu düzeninin genel güvenlik, genel sağlık ve toplumsal huzur olmak üzere üç unsuru bulunmaktadır. Genel olarak kamu düzeni unsurlarından biri ya da birkaçının korunmasına yönelik faaliyet gösteren ve belirli bir faaliyeti hedeflemeyen kolluk faaliyeti genel kolluk olarak tanımlanmaktadır.’ görüşüne yer verilmiştir (AYM, 01.06.2022, E. 2020/97, K. 2022/62).

Kolluğun nihai amacı kamu düzenini korumak ve tesis etmektir; ancak bu amaç tek bir örgütsel birim aracılığıyla yerine getirilememektedir. Kolluk, çok işlevli bir yapıya sahip olması sebebiyle, bünyesinde çok sayıda alt birimi, farklılaşmış personel gruplarını ve çeşitli faaliyet alanlarını barındırmaktadır. Bu faaliyet alanları; genel ahlak, ekonomi, millî güvenlik, doğa koruma ve adli hizmetler gibi kamu yararını doğrudan ilgilendiren temel unsurları kapsamaktadır. Söz konusu unsurlar, kendine özgü görev tanımlarını ve bu görevleri ifa edecek yetkili personeli de beraberinde barındırmaktadır. Bu çerçevede "kolluk" kavramının yalnızca silahlı ve üniformalı görev yapan güvenlik personelinin ibaret olacak biçimde dar bir çerçevede yorumlanması, kolluğun işlevsel gerçekliğini yansıtmamaktadır. İdarenin ve kamu düzeninin korunması ile yeniden tesisinde görev üstlenen tüm kamu görevlilerinin kolluk kapsamında değerlendirilebileceği ve toplumsal ihtiyaçların gerektirdiği hallerde yeni kolluk türlerinin de oluşturulabileceği kabul edilmelidir (Gözübüyük, 2015; Günday, 2015; Gözler ve Kaplan, 2017; Bıçak, 2018).

Genel kolluk, tek bir merkezden idareli tüm ülke dahilinde başta anayasa ve ilgili kanunlara göre görev icra eden kolluk güçlerini tanımlar. Kolluğun en geniş kapsamı genel kolluktur. Genel kolluk birimleri Emniyet Genel Müdürlüğü, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı gibi kuruluşlardır. Adli kolluk ve İdari/Önleyici kolluk gibi diğer kolluk birimleri de esasen genel kolluğun bir yan içeriği niteliktedir. Adli kolluk, görevi suç işlendikten sonra başlayan kolluktur. Bir suçun meydana gelmesiyle sonrasında yürütülen işlemler adli kolluğun görev alanındadır ve adli kolluk bu işlemleri yetkili cumhuriyet savcısının talimatları doğrultusunda yürütmektedir. İdari/Önleyici kolluk ise suçun işlenmesine mani olmak için genellikle kamusal alanlarda

önleyici faaliyetler icra eden kolluk türüdür. Önleyici kolluk tarafından da bazı denetim faaliyetleri yapılmakta ve genel kabahatlere yönelik aykırı davranışlara ilişkin cezai işlemler genellikle önleyici kolluk tarafından yerine getirilmektedir (Aydın ve Demir, 2022). Özel kolluk ise konu dışında kaldığından çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

Vergi denetimlerinin esas amacı vergi idaresinin belirtilen dört denetim araçlarıyla vergi kayıp ve kaçagını önlemek ve vergi kaçakçılığına dair bir suç şüphesi olması halinde bu suçu ispat etmektir (Tekin ve Çelikkaya, 2016). Doktrinde bazı görüşlere göre vergi denetim araçları; denetleme yolları, vergi tarhı ön işlemleri, vergi güvenlik tedbirleri gibi farklı isimlerle de anılmaktadır (Kaneti vd., 2019). Vergi denetiminde kolluk faaliyeti özellikle arama faaliyeti uygulamasında ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na göre vergi denetimini (inceleme ve yoklama) yapmaya haiz kişiler madde 128 ve 135'de belirtilen vergi idaresi elemanlarından oluşmaktadır. Bu yetkiye haiz denetim elemanları vergi konusunda idari ve adli ihtilafları bulunan vergi mükelleflerini incelemeler yoluyla tespit etmesi sebebiyle şeklen bir kolluk faaliyeti icra etmektedirler. Dolayısıyla bu faaliyet denetim elemanına yeni bir statü kazandırmaktadır (Yaltı, 2000, 2006).

Vergi denetim elemanlarının şeklen icra ettiği bu kolluk görevi sebebiyle hangi kolluk dalına girdiği ise zaman zaman mesleki kimlik ve hukuki statü tanımlamalarında tartışma konusu olmaktadır (Ayber, 2021).

Kanunun 128. maddesinde yoklamaya yetkililerin;

1. Vergi dairesi müdürleri;
2. Yoklama memurları;
3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;
4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar;
5. (Ek: 5/5/2005-5345/34 md.) Gelir uzmanları;

olduğu belirtilmiş,

135. Maddesinde ise incelemeye yetkililerin;

Vergi Müfettişleri;

Vergi Müfettiş Yardımcıları;

İlin en büyük mal memuru veya

Vergi dairesi müdürleri;

olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda yoklama ve incelemeye yetkili personellerinin arama faaliyeti öncesi vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik önleyici kolluk, kaçakçılığın tespitine yönelik ise özellikle arama faaliyetinde adli kolluk görevlisi/personeli sıfatı kazandığı ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda veya başka herhangi bir hususi kanunda, vergi incelemesi ve vergi aramasına yetkili personelin açıkça bir kolluk personeli olduğu nitelendirilmemiştir. Fakat olağan akışa bakıldığında denetim ve inceleme yapan vergi idaresi elemanlarının vergi ziyamı önlemek ve vergi kaçakçılığını ortaya çıkarmak esaslı çalışma icra ettiğinden kolluk olarak kabulü gerekmektedir (Yaltı, 2000; Ayber, 2021).

Anayasa Mahkemesinin bir değerlendirmesine göre: 'Ayrıca, vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hatta bir tür **mali kolluk** önlemi olarak değerlendirilebilir' (AYM, 15.10.1991, E. 1990/29, K. 1991/37). Mahkeme karar metni içeriğinde mali kolluk ibaresi geçtiği ve Anayasa Mahkemesinin bu değerlendirmesine müstenit olarak vergi denetiminde kolluk kavramı daha da şekillenmekte ve resmileşmektedir.

4- Vergi Denetimi Faaliyeti ve CMK İlişkisi

Vergi denetiminin 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) ile ilişkisi vergi araması (aramalı inceleme) faaliyetinde daha net ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu 142 ve 147. maddelerinde vergi aramasının nasıl ve kimler tarafından yapılacağına dair hususlar belirtilmiş olup 147. maddede 'Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır.' hükmünün amir olduğu görülmektedir. Bu madde hükmünden açıkça yazılı olmayan haller cümlesinden açık hüküm bulunmayan durumlar olarak değerlendirildiği varsayılmaktadır. Bu kapsamda eksiklik görülen hususlarda veya arama işlemin sekteye uğraması durumunda CMK' ya gidilebilmektedir, fakat bu uygulama da sorun çözmede tam olarak yeterli değildir. Çünkü CMK adli arama işlemleri için tanzim edilmiş müstakil bir kanundur. Vergi denetimine ve aramasına ilişkin hususları tasnif ve tertip eden Vergi Usul Kanunu ise idari fonksiyonlu bir kanun niteliğine haiz olduğundan ve vergisel

aramalarda da esas kanun olarak, öncelikli olarak uygulandığından CMK'ya tamamen yönelme mümkün olmamakta, aramaya ilişkin bazı noktalarda ihtilafa düşülebilmekte ve dava konusu olmaktadır (Daşdelen, 2003; Çavuş, 2016).

Vergi Usul Kanunu'nun 147. maddesi vergi araması ile ceza muhakemesi sistemi arasında işlevsel bir bağ kurmaktadır. Ancak bu bağın sınırsızlık gösteren bir bağ olarak yorumlanması düşünülemez. Şöyle ki: Vergi Usul Kanunu madde 134'e göre vergi incelemesi işleminin temel amacı vergi doğruluğunu irdelemek ve net tespiti sağlamaktır. Vergi araması da bu madde hükmüne dahil bir inceleme faaliyetidir. Anayasamızın güvence altına aldığı kişilerin temel hak ve hürriyetlere müdahale edilmesi çok hassas bir konu olup, ancak kamu düzenin korunması, devlet ve millet güvenliğinin tehlikeye düşmesi, adaletin tesisi ve temininin sağlanması gibi hallerde bu anayasal haklara müdahaleye kanunlar nezdinde olanak sağlanmaktadır. Bu kapsamda arama kararı, elkoyma ve bilirkişi incelemesi gibi adli işlemler Vergi Usul Kanunu kapsamında ancak vergi kaçakçılığına ilişkin bir suçun söz konusu olması halinde delillerin tespiti amacıyla uygulanmalıdır (Doğrusöz, 2010; Açar, 2016; Yücesoy, 2018).

Aksi görüşte bulunanlar da vardır. Vergisel arama faaliyetinin bir mükellefin vergi kaçakçılığı suçu karşısında maruz kalacağı bir yaptırım olmadığı, arama ve el koyma gibi faaliyetlerin idarenin vergi alacağını korumak amaçlı başvurduğu bir tedbir olduğu gerekçeleriyle arama faaliyetini adli bir kapsama alınamaması gerektiği suçun önlenmesine yönelik idari bir tedbir niteliğinde olduğu savunulmaktadır (Erdem, 2011; Akkoca, 2015).

Çalışmada savunulan görüş ise Erdem ve Akkoca'nın görüşlerinin aksinedir. Çünkü devletin vergi alacağı sistemini sekteye uğratılmasını engellemek amacıyla anayasa ile güvence altına alınmış kişi hak ve özgürlüklerine doğrudan müdahalede bulunması Cumhuriyetçi yönetim biçimini belirlemiş, sosyal devlet ilkesini sahiplenen, demokratik ve anayasa kanunlarına tam bağlılık gösteren bir devlete zıt bir davranıştır. Vergi Usul Kanunu'nda sayılı arama, el koyma, bilirkişi incelemesi gibi işlemler adli bir faaliyettir, ceza muhakemesi kapsamında ve vergi kaçakçılığı suçu vukuunda uygulanması daha isabetlidir. Nitekim Çelen (2023) de aynı görüştedir. Ayrıca Yargıtay' da bazı kararlarında vergi aramasının da adli arama niteliğinde olduğuna dair hükümleri bulunmaktadır (Çelen, 2023, Yargıtay 11. CD., E. 2016/8717, K. 2017/7481; Yargıtay 19. CD., E. 2015/8888 K. 2015/7752).

5- Aramalı İncelemede Kolluk Faaliyeti Uygulaması

Arama kelimesi Türk Dil Kurumu sözlüğünde mevcut olup, anlamı ' saklanan sanığın yakalanması, suç belgelerinin ele geçirilmesi ya da zorlamı gereken maddelere el konulması için güvenlik güçlerince yapılan araştırma işlemi.' şekline yazılıdır. Bu kapsamda arama kelimesi kavram olarak sözlükte hukuki bir terim olarak kabul görmüştür (Türk Dil Kurumu, t.y.).

Arama faaliyeti adli bir soruşturma veya kovuşturmayla ilişkin delil etme amacıyla lüzum üzerine zor kullanarak anayasa da güvence altına alınmış olan konut dokunulmazlığı ve özel hayatın gizliliğini içeren kişisel temel hak ve özgürlüklerin geçici olarak kısıtlanarak kişilerin konutları, üstleri ve işyerlerinde fiziken yapılan inceleme faaliyetidir (Şahin ve Göktürk, 2021).

Vergi Usul Kanunu'nun denetim araçlarından biride arama işlemidir. Vergi araması işlemi yeni bir uygulama olmayıp ilk olarak 1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu m.132 ila 137'de düzenlenmiş, 1961 yılında ise mevcut maddelerden birkaçı değiştirilerek söz konusu arama VUK m.142 ila 147'de yeniden düzenlenmiştir. 142 ve 147. maddeler kapsamında vergisel arama işlemi özetle; bir ihbar üzerine veya yapılan inceleme sonucunda bir mükellefin vergi kaçırdığında dair delil edilmesi durumunda mükellefin ve ilgili kişilerin üzerinde, konutunda, iş yerinde kaçakçılığa ilişkin tüm fiziki evrakların, elektronik materyallerin sulh ceza hakimî kararı ile gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ise cumhuriyet savcısının yazılı kararıyla el konularak incelenmesi olarak tanımlanmaktadır (Daşdelen,2003; Erol, 2009; Erdem, 2011; Pınar ve Taylar, 2013).

Aramanın, Vergi Usul Kanunu madde 135'de belirtilen personelin **kendisi** tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Arama faaliyeti başkaca kişiler tarafından **yapılamaz** bu yetki polis, jandarma gibi birimlere **devredilemez**. Bu kapsamda denetim elemanının adeta adli kolluk personeli gibi hareket ettiği daha kati bir suretle tezahür etmektedir. Konuya ilişkin olarak da Danıştay'ın bir kararında 'V.U.K. 142. maddesine aykırı olarak aramanın genel kolluk görevlilerince yapılması' karşısında temyiz söz konusu olduğu ve hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir (Çavuş, 2006; Ün, 2008; Yargıtay 19. CD., E. 2015/8755, K. 2015/5932).

Arama işleminin adli bir işlem olarak kabul gördüğü sebebiyle faaliyeti gerçekleştiren personelinin de adli kolluk personeli olduğunun kabulü gerekir. Nitekim Vergi Usul

Kanunu’nda da arama işlemi bir suç varlığının tespiti sonrasında uygulanmaya başladığından dolayı halihazırda adli bir sürece girildiği aşıkardır. Nitekim vergi araması usulü de betimsel olarak bir polis veya jandarma kolluk grubunun CMK kapsamında icra ettiğı arama faaliyeti gibidir. Aramaya yetkililerden kolbaşının aramaya ilişkin belgeyi ve mesleki kimlik kartlarını mükellefe göstermesi, delilleri tutanakla alması, savcılık birimleri ile irtibata geçmesi gibi hareketler mükellefin gözünde aramayı gerçekleştiren inceleme elemanın kolluk personeli olarak algılanmasını sağlamaktadır (Daşdelen, 2003; Çavuş, 2006; Söyler, 2011).

Aramalı inceleme faaliyetlerinde elektronik delilin tespiti ve toplanması da yine bir kolluk faaliyeti uygulamasıdır. Vergi Usul Kanunu madde 143 ve 144’ de arama faaliyeti sonucunda delile konu olarak ele geçirilen incelemeye esas malzemelerin genellikle defter ve vesikalar şeklinde fiziki evraklar olarak varsaymaktadır. Fakat günümüz teknolojisi ve yenilenen hukuki mevzuatlara istinaden vergiye ve ticari hareketlere ilişkin kayıtların birçoğu elektronik ortamda, bilgisayarlarda saklanmaktadır. Bilgisayarlarda ve bilgisayar programlarında arama işlemi ise Ceza Muhakemesi Kanunu madde 134’de hususi olarak düzenlenmiş olup, madde hükmüne göre somut delillere dayalı kuvvetli suç şüphesinde ve **başkaca delil etme imkânının bulunmadığı hallerde** aramaya ilişkin alınan kararda şüphelinin bilgisayar ve programlarda inceleme talebi hususi olarak belirtili halde hakim kararıyla veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde aynı taleple cumhuriyet savcısının kararı ile bu cihazlara el konularak incelenmesi gerekli olmaktadır. Aramaya yetkili vergi inceleme personelinin tespit edilen cihazlara ilgili arama kararı gereğı kendisinin el koyması güncel ve yenilikçi bir adli kolluk faaliyeti olarak tanımlanabilir (Çavuş, 2016; Öztürk vd. 2019; Ayber, 2021).

5.1- Elektronik Delillerin İncelenmesi ve Vergisel Arama Sürecinde Ortaya Çıkan Hukuki Sorunlar

Türk hukuk sisteminde delil müessesesi, geçmiş ve gelecek adli uygulamalarda önemini koruyan temel bir olgudur. Delil: kavram olarak hukuki bir uyumsuzluk vukuunda maddi gerçek veya olayın ortaya çıkarılmasına imkân sağlayan araçlardır (Kuru vd., 2000). Vergi hukukunda da delil uygulaması mevcut olup buradaki amacı da devlet ve mükellef arasındaki vergiye konu gerçeğı veya vergi suçunu ortaya çıkarmaktır (Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, 2010). Delil uygulamasına en çok vergisel arama faaliyetlerinde başvurulmaktadır. Vergi Usul Kanunu arama sonucu ele geçirilen deliller kapsamında

genel olarak defter ve vesikalar üzerine yoğunluktadır. Fakat günümüz teknolojisinde vergi kayıtları hızla dijitalleşerek, kayıtlar elektronik ortamlarda tutulmakta ve saklanmaktadır. Bu nedenle vergisel arama faaliyetlerinde dijital materyallerin tespit edilerek ele geçirilmesi ve incelenmesi fiilen zorunlu hâle gelmiştir. Buna rağmen Vergi Usul Kanunu’nda elektronik verilerin nasıl inceleneceğine, bu verilerden nasıl kopya alınacağına veya dijital delillerin doğruluğunun nasıl güvence altına alınacağına ilişkin açık hükümler bulunmamaktadır (Bozdoğan, 2025). Bu durum literatürde önemli bir “normatif boşluk” olarak değerlendirilmektedir.

Bu aşamada Vergi Usul Kanunu’nun 147. maddesi önem arz etmektedir. Bu maddeye göre, arama hükümlerinde açıkça düzenlenmemiş hususlarda ‘Ceza Muhakemesi Kanunu’nun aramaya ilişkin hükümleri uygulanacaktır’ hükmü amir olduğundan, kanuni atıf sebebiyle elektronik delillerin incelenmesi bakımından Ceza Muhakemesi Kanunu’nun bilgisayarlar veya dijital verilerin incelenmesine ilişkin hükümlerine başvurulmaktadır. Özellikle Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 134. maddesinde düzenlenen somut delillere dayalı kuvvetli suç şüphesinde ve **başkaca delil etme imkânının bulunmadığı hallerde** bu elektronik eşyalar üzerinde inceleme talebi hususi olarak belirtilen halde hakim kararıyla veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde aynı taleple cumhuriyet savcısının kararı ile şüphelinin bilgisayar, bilgisayar programları ve kütüklerinde arama ve el koyma tedbiri ve sonrasında elektronik delillerin incelenmesi bakımından icra edilen uygulamalar, vergisel aramalarda da ana norm olarak kabul edilmekte ve örnek teşkil etmektedir. Buna göre, vergisel arama faaliyetleri sonucunda ilk olarak tespit edilen fiziki evraklar gibi somut delillerin incelenmesinin sonucunda suç şüphesi devam etmekte ise dijital materyaller üzerinde yapılacak incelemelerde, öncelikle ilgili verilerin birebir kopyasının (imajının) alınması, veri bütünlüğünün korunması, silinen veya tahrif edilen kayıtların kurtarılması gibi teknik işlemlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu işlemler dijital delillerin güvenliği ve hukuka uygunluğu açısından ceza muhakemesi hukukunda genel kabul gören yöntemlerdir (Erdem, 2011; Öztürk vd. 2019; Ayber, 2021).

Elektronik delillerin incelenmesi sürecinde ortaya çıkan bir diğer önemli mesele ise teknik uzmanlık gereksinimidir. Dijital verilerin incelenmesi, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren bir süreçtir. Vergi inceleme elemanının bu işlemleri gerçekleştirebilecek teknik donanımı bulunmaması nedeniyle uygulamada çoğu zaman bilgisayar mühendisliği, bilişim teknolojileri veya adli bilişim alanında uzman kişilerden yararlanılması zorunlu

hâle gelmektedir. Ceza muhakemesi hukukunda bu tür teknik incelemelerin çoğunlukla bilirkişiler aracılığıyla yapılması öngörülmüştür. Nitekim Ceza Muhakemesi Kanunu'nda bilirkişilik kurumu, hâkim veya savcının çözümü özel veya teknik bilgi gerektiren konularda uzman görüşüne başvurmasını sağlayan önemli bir muhakeme aracıdır. Vergisel arama faaliyetlerinde ele geçirilen dijital verilerin analiz edilmesi, veri kurtarma işlemleri, silinmiş dosyaların tespiti veya veri bütünlüğünün kontrol edilmesi gibi işlemler de çoğu zaman bilirkişi incelemesini gerektirmektedir. Bu sebeple vergi denetim sürecinde elektronik delillerin incelenmesinde adli bilişim uzmanlarının veya teknik bilirkişilerin görev alması uygulamada kaçınılmaz hâle gelmektedir (Alptürk, 2003).

5.2- Gecikmesinde Sakınca Bulunan Hallerde Vergisel Arama ve Kolluk Amiri Belirsizliği

Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yani suça ilişkin delil, iz ve emarelerin kaybolma tehlikesi, şüphelinin kaçması veya kimliğinin belirlenememesi gibi riskli durumların mevcut olduğu durumlarda icra edilen arama faaliyetidir. Aramalı inceleme faaliyeti de adli bir işlem olarak kabul gördüğünden gecikmesinde sakınca bulunan hallerde vergisel arama işlemi yapılabileceği olağan bir durumdur. Vergi Usul Kanunu'nda gecikmesinde sakınca bulunan hallere ilişkin hususi bir tanzim yapılmadığından madde 147 gereği Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) hükümleri uygulanacaktır (Çelen, 2023; Özbek vd. 2019).

CMK madde 119/1 de arama faaliyeti düzenlenmiştir. Bu maddeye göre aramanın yapılabilmesi için öncelikle hakim kararının, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ise cumhuriyet savcısının yazılı emri, cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı durumlarda ise **kolluk amirinin** yazılı emri ile arama faaliyeti gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. CMK 119/1 kapsamında gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısına ulaşılamadan kolluk amiri kararı ile icra edilen arama sonuçları ivedi olarak cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. CMK kapsamında kolluk amiri kavramından il ve veya ilçede polis, jandarma gibi genel kolluk görevlerinin amiri vali ve kaymakamlar anlaşılmalıdır. Uygulamada da en çok kaymakam kararlarıyla icra edilen adli arama faaliyetleri görülmektedir. Vergi Usul Kanunu kapsamında gecikmesinde sakınca bulunan halde CMK'ya atıfla icra edilecek arama faaliyetinde bu noktada uyumsuzluk çıkmaktadır. En belirgin sebebi ise Vergi Usul Kanunu'nda kolluk amiri belirtilmemiştir. Cumhuriyet savcısına ulaşılamaması sebebiyle genel kolluk amiri (kaymakam) kararıyla icra edilen bir arama faaliyetinde kaymakam vergi denetim elemanının veya vergi idaresinin amiri

durumunda bulunmamaktadır, bu sebeple kaymakam kararıyla icra edilen vergi araması doktrinde ve bazı yargı kararlarına istinaden hukuka aykırı kabul edilmektedir (Akgül, 2019; Çelen, 2023; Danıştay 4. D., E. 2006/451, K. 2006/2009).

Ceza Muhakemesi Kanunu madde 119/1’de düzenlenen gecikmesinde sakınca bulunan arama işlemi, kişinin anayasamızda güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlerine doğrudan müdahale etmeyi gerektiren hassas bir adli işlemdir. Her ne kadar bu işlemin vergi idaresine faydalı, hızlı reaksiyon alabilme imkânı sağlayan bir işlem olduğu aşikâr olsa da üst metin de belirtilen hususlardan dolayı vergi denetimi kapsamında bu işlem bazı sorunlara yol açmaktadır (Şahin ve Göktürk, 2021). Gecikmesinde sakınca bulunan adli arama konusunda **kolluk amiri** kavramı ceza muhakemesi sisteminde çözülmüştür. Bu sistemi düzenleyen Ceza Muhakemesi Kanununda kolluk amiri kavramından kanunun madde 164’de sayılı polis, jandarma gibi adli kolluk görevlileri sınıfının hiyerarşisi içerisindeki üst amirler, üst rütbelere ifade edilmiştir. Amir kavramı, bu kanun lafzında ve sistematüğinde mevcut olduğundan adli arama işlemlerinde kolluk amirinin belirsizliğine dair herhangi bir ihtilaf vuku bulmamaktadır (Alpsoy, 2021). Vergi aramasında ise konuya ilişkin belirsizlik devam etmekte olup hukuki bir düzenleme yapılarak hakim veya cumhuriyet savcısı olmaksızın icra edilen vergisel arama faaliyetleri sonucunda elde edilen/edilecek olan delillerin hukuka uygunluğunun şüpheyi düşürülmemesi gerekmektedir (Bozdoğan, 2025).

Bu çerçevede gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde uygulanacak arama tedbirine ilişkin normatif boşluğun giderilebilmesi için, kolluk amiri kavramının vergi denetim teşkilatı içerisinde hiyerarşik olarak üst konumda bulunan yöneticiler üzerinden yorumlanması gerektiği ileri sürülebilir. Başka bir ifadeyle, vergi denetim elemanlarının bağlı bulunduğu idari yapı dikkate alındığında, kolluk amiri fonksiyonunun vergi denetim teşkilatı içinde yer alan belirli yöneticiler tarafından yerine getirilmesi daha sistematik bir çözüm olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda özellikle vergi denetim faaliyetlerinin yürütülmesinden sorumlu idari birimlerin en başında bulunan **Vergi Denetim Kurulu Başkanı ve Denetim Daire Başkanlarının tamamı, Vergi Dairesi Başkanları, teftiş işlemi icra eden vergi müfettişleri koordinatörleri veya grup başkanları ile taşrada etkinliği sağlamak açısından il defterdarları** gibi üst düzey yöneticilerin gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde arama tedbirine izin verme bakımından “kolluk amirine fonksiyonel olarak karşılık gelebileceği ve Vergi Usul Kanunu’nda inceleme ve yoklamaya yetkili idare personellerini vergi kolluğu ve adli kolluk görevlisi olarak

niteleyecek şekilde yeni bir kolluk türünün ortaya çıkmasıyla çözüme kavuşacağı değerlendirilmektedir (Ayber, 2021). Çalışmanın sonuç kısmında tekrar bu konuya değinilecektir.

6- Genel Kolluğun Vergi Denetimindeki Görev ve Yetkileri

Genel kolluğun vergi denetimindeki konumunun belirlenebilmesi için “asli görev” ve “yardımcı görev” ayrımının normatif dayanaklarla ortaya konulması gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 142 ve devamı maddelerinde arama tedbiri düzenlenmiş olup, incelemeye yetkili kişiler ise Kanun’un 135. maddesinde açıkça sayılmıştır. Anılan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, vergisel arama işleminin bizzat vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından icra edilmesi gereken münhasır bir yetki olduğu anlaşılmaktadır. Bu yetkinin genel kolluk kuvvetlerine yani polis, jandarma gibi veya herhangi bir kolluk birimlerinin memurlarına herhangi bir gerekçeyle devredilmesine imkân tanıyan bir hüküm bulunmamaktadır.

Buna karşılık Vergi Usul Kanunu’nun 7. maddesinde düzenlenen “idarenin yardımı” yükümlülüğü, kamu idarelerinin ve görevlilerinin vergi uygulamasında Maliye Teşkilatına yardımcı olmakla yükümlü olduğunu hüküm altına almaktadır. Bu düzenleme, genel kolluğun vergisel arama sürecindeki rolünü asli değil, yardımcı bir fonksiyon olarak konumlandırmaktadır. Nitekim arama sırasında genel kolluk kuvvetlerinin görevi, işlemin icrası değil; kamu düzeninin korunması, görevli personelin güvenliğinin sağlanması ve gerektiğinde fiziki emniyet tedbirlerinin alınması ile sınırlıdır.

Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 164. maddesinde adli kolluk, Cumhuriyet savcısının emir ve talimatları doğrultusunda görev yapan kolluk birimleri olarak tanımlanmıştır. Vergi denetim elemanları bu sistem içinde açıkça adli kolluk olarak düzenlenmemiştir. Bu durum, vergisel arama sırasında fiilen adli nitelikte bir faaliyet icra edilmesine rağmen, bu faaliyetin genel kolluk marifetiyle değil, vergi denetim personeli tarafından yürütülmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla normatif çerçeve birlikte değerlendirildiğinde, vergisel aramada genel kolluk kuvvetlerinin asli icracı değil, güvenlik ve kamu düzeninin temini bakımından yardımcı konumda olduğu, aramanın maddi icrasının ise münhasıran Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen yetkililere ait bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Aksi takdirde bu faaliyete genel kolluk personelinin asli olarak dahil edilmesi literatüre ve Yargıtay’ın bu konuya ilişkin bir görüşüne göre

hukuka aykırı bir işlem olacaktır (Alpsoy, 2021; Yargıtay 11. CD., E. 2016/6083, K. 2019/98).

7- Sonuç ve Tartışma

Vergi ziyayı veya vergi kaçakçılığının önlenmesi vergi idaresinin en önemli amaçları arasındadır. Sürekli gelişme ve yenilik gösteren günümüz teknolojisi altında vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kaçınma hareketleri de paralel olarak artmakta bu sebeple denetim faaliyeti ve denetim personelinin etkinliğinin artışının sağlanması idare açısından kaçınılmaz olmaktadır. Vergi denetiminin en önemli etkeni vergi idaresinin denetim için belirlediği personellerdir. İdare vergi kayıp ve kaçığına yönelik denetimi bu personeller ile yapmaktadır. Denetim personelinin kamu görevlisi olması, idare tarafından düzenlenmiş olan vergi kanunlarına uyumun sağlanıp sağlanmadığının kontrolünü gerçekleştirmesi ve vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ispat işlemleri yapması dolayısıyla adeta bir kolluk görevlisi olarak çalışmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda sayılı yoklama, inceleme, bilgi isteme gibi denetim araçları vergi denetim personelleri marifetiyle gerçekleştirilmekte, denetim personelleri bu aşamalarda vergi mevzuatına uyum ve vergi ziyanının önlemesine yönelik iş ve işlemler gerçekleştirirken önleyici kolluk, diğer bir denetim aracı olan arama aracında ise vergi kaçakçılığı adli suçuna ilişkin iş ve işlemler gerçekleştirirken fiilen bir adli kolluk görevi icra etmektedir. Denetim personelinin fiilen ve şeklen icra ettiği bu kolluk görevleri herhangi bir kanun ile resmiyet kazanmamış ve denetim personeli adli/önleyici kolluk olarak nitelendirilmemiştir.

Vergi denetim personelinin adli kolluk personeli sıfatı olmaması ve vergisel arama faaliyetleri birincil kaynak olan Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesi gereği sulh ceza hakiminden alınan arama kararıyla icra edilmesinde hukuki olarak uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu idari fonksiyonlu bir kanun olup arama faaliyetinde esas alınan birincil kaynak olan Vergi Usul Kanunu'na göre sulh ceza hakiminden alınan kararlar arama yapıldığında, idari fonksiyonlu bir temelle adli bir müessese inşa edilmeye çalışılmakta ve uyuşmazlık konusu olmaktadır. Ceza Muhakemesi Kanunu ise adli fonksiyonlu bir kanun olup suç nevi belirtmeden tüm adli arama uygulamalarına yönelik hükümler içerdiğinden, vergisel arama uygulamalarında hangi kanunun esas alınacağı konusunda fikir birliği tam olarak sağlanamamaktadır.

Uygulamalarda görülen bir diğer önemli uyuşmazlık ise gecikmesinde sakınca bulunan hallerde icra edilmesi gereken vergisel arama ve kolluk amiri belirsizliğidir. Burada

sakıncalı bir halden bahsedildiğinden, acele bir işlem gerektiğinden CMK madde 119/1'e göre cumhuriyet savcısının kararı, cumhuriyet savcısına ulaşamadığında ise kolluk amirinin yazılı kararı ile yalnızca kolluk görevlileri arama yapabilmektedir. Fakat bu aşamada da **kolluk amiri belirsizliği** ve yine kolluk personeli kimliksizliği sorunu ortaya çıkmaktadır. Aramayı gerçekleştirecek olan vergi denetim elemanının kanun metninde geçen kolluk personeli sıfatı ve niteliği hukuken bulunmamakta ayrıca denetim elemanının veya vergi idaresi kurumunun amiri konumunda kaymakamlar bulunmadığından, kaymakamlık makamlarından alınan kararlarla icra edilen arama faaliyetlerinde hukuka aykırılık tespit edilmektedir. Bu çerçevede normatif açıdan değerlendirildiğinde bu hususa çözüm olarak vergi denetim elemanlarının bağlı bulunduğu kurumsal yapı içinde yer alan **Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı hiyerarşisindeki Vergi Denetim Kurulu Başkanı, Denetim Daire Başkanlıkları gibi üst yöneticilerin**, özellikle uygulamada aramalı incelemeleri fiilen yürüten vergi müfettişlerinin bağlı olduğu **grup başkanları**, teftişe görevli atanan **vergi müfettişlerinin koordinatörleri** gibi idare amirlerin, taşra teşkilatlarında ise etkinliği artırmak için, örneğin Vergi Usul Kanunu madde 135'e istinaden arama işleminin herhangi bir sebeple vergi dairesi müdürü tarafından gerçekleştirilecek olması durumu gibi Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan illerde **vergi dairesi başkanları**, bulunmayan yerlerde ise **defterdarların** kolluk amiri olarak kabul edilmesi daha uygun görünmektedir. Belirtilen vergi idaresi ve denetimi memurlarının gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde arama emri verebilecek merci olarak düzenlenmesi ve yetkilendirilmesi hem idari hiyerarşi ile uyum sağlayacak hem de uygulamadaki yetki belirsizliğini ortadan kaldıracaktır. Böyle bir düzenleme sayesinde arama emri veren makam ile aramayı gerçekleştiren denetim elemanı arasında kurumsal bir hiyerarşik bağ kurulmuş olacak ve ceza muhakemesi hukukunun aradığı "amir emri" koşulu fonksiyonel olarak yerine getirilmiş olacaktır. Bununla birlikte, önerilen bu 'idari kolluk amiri' yetkisinin sınırsız bir takdir yetkisine dönüşmemesi ve anayasal hakların korunması adına; vergi idaresi yöneticileri (Vergi Denetim Kurulu Başkanı, Defterdar vb.) tarafından verilen arama kararının, **en geç 24 saat içerisinde yetkili Sulh Ceza Hâkiminin onayına sunulması** zorunlu tutulmalıdır. Hâkim tarafından onaylanmayan arama kararları sonucunda elde edilen delillerin hukuka aykırı sayılması ve derhal imha edilmesi esası getirilmelidir. Böylece hem vergi denetiminde hız ve etkinlik sağlanacak hem de mülkiyet hakkı ile konut dokunulmazlığı gibi anayasal güvenceler yargısal denetim zırhına büründürülerek 'kuvvetler ayrılığı' ilkesi zedelenmemiş olacaktır.

Her ne kadar hususi bir kanun dahilinde vergi denetim elemanının kolluk personeli sıfatı bulunmasa da olağan akışa bakıldığında vergi ziyaının önlenmesi konusunda önleyici bir kolluk görevi icra ettiği, adli bir suç olan vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ise arama faaliyeti icra ettiği, delil topladığı ve deliller üzerinde inceleme yapması sebebiyle adli kolluk görevi icra ettiği, bu kapsamda zaten hali hazırda şeklen icra edilen kolluk görevine resmiyet verilerek adli ve önleyici kolluk dışında yeni bir tanımlama yapılarak vergi kolluğu adı altında üçüncü bir yeni kolluk türü olarak nitelendirmelidir. Vergi kolluğu önerisinin kurumsal yapısı bakımından, öncelikle Vergi Usul Kanunu'nda bir düzenlemeye gidilerek söz konusu birimin doğrudan vergi denetim mekanizması içerisinde konumlandırılması, bu kapsamda vergi kolluğu ana teşkilat yani amirlik yapısının mevcut vergi denetim sistemi içerisinde yer alan üst metinde bahsedilen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve belirtilen görevlileri bünyesinde oluşturulması ve görevlerini vergi müfettişleri ile bu alanda özel olarak yetkilendirilecek adli kolluk sıfatına ve niteliğine haiz denetim elemanları aracılığıyla yerine getirmesi daha uygun görünmektedir. Böyle bir yapılanma, vergi denetim faaliyetleri ile kolluk fonksiyonu arasında kurumsal bir bütünlük sağlayacak ve uygulamada ortaya çıkan yetki belirsizliklerini azaltacaktır. Ayrıca vergi denetim elemanlarının hâlihazırda yürüttüğü aramalı inceleme, delil toplama ve inceleme faaliyetlerinin hukuki statüsü de bu şekilde açık bir kimliğe kavuşturulmuş olacaktır.

Ülkemizde vergi denetiminin usul ve esaslarını düzenleyen ana kanun olan Vergi Usul Kanunu 1961 yılında yürürlüğe konmuş ve halen yürürlüktedir. Kanunun eski bir kanun olması değişen ekonomik, hukuki ve teknolojik gelişmeler karşısında bazı konularda yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple başta Vergi Usul Kanunu'nda ve bağı bulunan diğer kanunlarda güncellemeye gidilmesi veya yeni kanunların çıkarılması hukuki uyumsuzlukların çözümü için gereklilik arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu ve sistematigine çözüm olarak vergi suçlarının ve takibinin usul, esas ve şekilleri bu kanun nezdinde yeniden belirlenmeli, adli müessese kapsamında vergi suçları konusunda ihtisasa gidilerek Adalet Bakanlığı bünyesinde adliyelere vergi savcısı sıfatıyla, bu alanda uzmanlaşmış, teknik vergi sistemini bilen bu konularda eğitilerek yetiştirilmiş cumhuriyet savcılarını görevlendirilmeleri yapılmalı ve tüm vergi suçlarına ilişkin muhatap makamı olarak esas alınmalıdır. Bu uygulamanın hayata geçirilebilmesi için önemli bir parasal kaynağa ihtiyaç duyulduğundan devlet bütçesinden Adalet Bakanlığı'na ve hakimler ile savcılarının eğitim merci olan Türkiye Adalet Akademisi'ne ayrılan bütçe kaynağının

artırılması, eğitim faaliyetlerinin ise Adalet Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı arasında iş birliği ile koordine sağlanarak yapılması ve bu hususta mütehassıs memur kadroları ihdas edilmesi,

Vergisel arama konusunda arama faaliyetinin Vergi Usul Kanunu kapsamından çıkarılarak Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamına alınması, bir ihbar veya suç emaresi üzerine vergi denetim elemanınca yukarıda belirtilen vergi savcılığına suç duyurusunda bulunularak adli arama faaliyetleri ve devamında gerekli diğer adli işlemlerin icra edilmesi ve vergi kaçakçılığı suçuna dair delillerin tespitinin sağlanması, ayrıca kaçakçılık suçunun tespiti sonucunda ortaya çıkacak olan vergi ziyaının maddi olarak tahsilinin sağlanması için de Vergi Usul Kanunu'nda da ek bir düzenlemeye gidilerek 'kaçakçılık sonucunda vergi ziyaının tahsili' için idari fonksiyonlu işlemlerin yürütülmesi amaçlı yasal zeminin hazırlanması,

Vergi kolluğunun Ceza Muhakemesi Kanunu karşısındaki konumunun da açık biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda vergi kolluğu biriminin Ceza Muhakemesi Kanunu'nda tanımının yapılması, mali suçlara ilişkin soruşturmalarda cumhuriyet savcısının talimatı doğrultusunda hareket eden özel bir adli kolluk birimi olarak düzenlenmesi gereklidir. Böyle bir modelde vergi kolluğu, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun adli kolluğa ilişkin hükümlerine tabi olacak; ancak görev alanı yalnızca vergi suçları ve mali suçlarla sınırlı olacaktır. Bu sayede hem vergi suçlarının soruşturulmasında uzmanlaşma sağlanacak hem de arama, el koyma ve özellikle dijital delil incelemesi gibi işlemlerin ceza muhakemesi hukukunun güvenceleri çerçevesinde yürütülmesi mümkün olacaktır. Böylelikle doktrindeki fikir ayrılıklarını ve yargı mercilerindeki hukuki uyuşmazlıklar sağlıklı bir şekilde çözüme kavuşturulacaktır.

Kaynakça

- Ağar, S. (2016). *Vergi kaçakçılığı kapsamında defter ve belgeleri ibraz etmeme suçu*. Seçkin Yayıncılık.
- Akgül, H. (2019). *Türk vergi hukukunda arama ve hukuki sonuçları* [Doktora tezi]. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akkoca, M. Ş. (2015). Aramalı inceleme ve avukatların aranması. *E-Yaklaşım Dergisi*, (271).
- Alpsoy, Z. (2021). Vergi hukukunda arama işlemi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(1), 405-467.
- Alptürk, E. (2003). Aramalı incelemenin bilgisayar kayıtları ve bilgisayar ekipmanları yönünden değerlendirilmesi. *Maliye Postası Dergisi*, (573), 94.

- Anayasa Mahkemesi (1991). Esas 1990/29, Karar 1991/37 sayılı karar. Resmî Gazete: 05.02.1992-Sayı: 21133. legalbank.net adresinden Erişim tarihi: 17 Mart 2026, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-1990-29-k-1991-37-t-15-10-1991>
- Anayasa Mahkemesi. (2022). Esas No: 2020/97, Karar No: 2022/62. Resmi Gazete: 10.08.2022-Sayı: 31919. legalbank.net adresinden Erişim Tarihi: 21.03.2024. <https://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>
- Anayasa. (1982). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*. Resmî Gazete (Sayı: 17844). Erişim adresi: www.mevzuat.gov.tr
- Ayber, K. (2021). *Türk vergi hukukunda aramanın anayasal ilkelere uygunluğu* [Yüksek lisans tezi]. Marmara Üniversitesi.
- Aydın, N., & Demir, T. (2022). Emniyet hizmetlerinin sunumunda düalist yapı sorunsalı: Adli ve idari kolluk. *Dumlupınar Üniversitesi İİBF Dergisi*, (9), 19-46.
- Bıçak, V. (2018). *Ceza muhakemesi hukuku* (4. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Bilgiç, A. (2019). Türkiye’de iç güvenlik yapılanmasında çoklu genel kolluk sisteminin kurumsallaşması. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(2), 287-307.
- Bozdoğan, D. (2025). Vergi denetiminde hukuka uygun delilin önemi. *International Journal of Public Finance*, 10(2), 405-432. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1648822>
- Ceza Muhakemesi Kanunu. (2004). 5271 sayılı *Ceza Muhakemesi Kanunu*. Resmî Gazete (Sayı: 25673). Erişim adresi: www.mevzuat.gov.tr
- Çatal, S. B. (2025). *Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma aşamasının incelenmesi ve değerlendirilmesi* [Yüksek lisans tezi]. Uludağ Üniversitesi.
- Çavuş, A. (2006). *Vergi idaresinin yükümlüyü denetim yolları* [Doktora tezi]. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çavuş, A. (2016). *Suç genel teorisi ışığında vergi kaçakçılığı suçları*. Beta Yayıncılık.
- Çelen, Ö. (2023). Ceza muhakemesi kapsamında vergisel arama. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, (1), 43-70.
- Danıştay 3. Dairesi. (2013). E. 2010/2635, K. 2013/416, T. 13.02.2013 sayılı kararı. www.lexpera.com.tr adresinden 17 Mart 2026 tarihinde erişildi. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2010-2635-k-2013-416-t-13-2-2013>
- Danıştay 3. Dairesi. (2013). E. 2015/2635, K. 2017/1587, T. 14.02.2017 sayılı kararı. www.lexpera.com.tr adresinden 15 Mart 2026 tarihinde erişildi. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2015-10048-k-2017-1587-t-14-2-2017>
- Danıştay 4. Daire. (2006). E. 2006/451, K. 2006/2009 sayılı karar. Erişim tarihi: 17 Mart 2026, <https://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. (2016) E. 2016/635, K. 2016/617, T. 25.05.2016 sayılı kararı www. nelsus.com.tr adresinden 18 Mart 2026 tarihinde erişildi. <https://nelsus.com.tr/2016-635-k-2016-617-t-25-5-2016/>

- Daşdelen, A. (2003). Vergisel arama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), 159-191.
- Doğrusöz, A. B. (2010). Aramalı vergi incelemesi. *Yaklaşım Dergisi*, 18(206), 31-32.
- Erdem, T. (2011). 6009 sayılı kanunla yapılan değişiklikler sonrasında vergi incelemesi. Yaklaşım Yayıncılık.
- Erol, A. (2009). Aramalı vergi incelemesi ve ihbar ikramiyesi-I. *Yaklaşım Dergisi*, (197), 22-24.
- Falay, N. (1989). *Maliye tarihi*. Filiz Kitabevi.
- Giray, F. (2018). *Maliye tarihi* (7. baskı). Dora Yayınevi.
- Gözler, K., & Kaplan, G. (2017). *İdare hukuku dersleri* (19. baskı). Ekin Basım.
- Gözübüyük, Ş. (2015). *Türkiye'nin yönetim yapısı*. Turhan Kitabevi.
- Günday, M. (2015). *İdare hukuku* (10. baskı). İmaj Yayınevi.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G., & Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi hukuku*. Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2017). *Genel vergi hukuku*. Yetkin Yayınları.
- Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2010). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları* (18. baskı). Yaklaşım Yayıncılık.
- Kuru, B., Arslan, A., & Yılmaz, E. (2000). *Medeni usul hukuku* (12. baskı). Yetkin Yayınları.
- Küçük, A. (1975). Türk vergi hukukunda aramalı inceleme. *Yargıtay Dergisi*, (130), 153-194.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2011). *Vergi hukuku* (20. baskı). Turhan Kitabevi.
- Özbek, V. Ö., Doğan, K., & Bacaksız, P. (2019). *Ceza muhakemesi hukuku* (12. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Öztürk, B., Tezcan, D., Erdem, M. R., Sırma Gezer, Ö., Saygılar Kırıt, Y. F., Alan Akcan, E., Özaydın, Ö., Erden Tütüncü, E., Altınok Willemings, D., & Tok, M. C. (2019). *Nazari ve uygulamalı ceza muhakemesi hukuku* (13. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Pınar, B., & Taylar, Y. (2013). Türk vergi hukukunda kamusal bir denetim yolu olarak vergi araması. *Ceza Hukuku Dergisi*, 8(21), 139-180.
- Saban, N. (2019). *Vergi hukuku*. Beta Yayınevi.
- Söyler, İ. (2011). Vergi yoklamasının geçerlilik koşulları. *Vergi Raporu*, (145), 63-67.
- Şahin, C., & Göktürk, N. (2021). *Ceza muhakemesi hukuku I* (12. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2012). *Vergi hukuku* (3. baskı). Ekin Kitabevi.
- Taytak, M., & Dalkıran, T. A. (2019). Vergi denetim algısına sahip vergi mükelleflerinin vergi adaleti ve vergi affı uygulamalarına bakışı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(1), 109-132.
- Tekin, F., & Çelikkaya, A. (2016). *Vergi denetimi* (7. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Türk Dil Kurumu. (t.y.). Arama. *Güncel Türkçe Sözlük* içinde. 17 Kasım 2025 tarihinde <https://sozluk.gov.tr/?ara=arama%20> adresinden erişilmiştir.

- Ün, R. (2008). Aramalı vergi incelemesi usul ve esasları-I. *Yaklaşım Dergisi*, (191), 67-70.
- Vergi Usul Kanunu. (1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Resmî Gazete (Sayı: 10703-10705). Erişim adresi: www.mevzuat.gov.tr
- Yaltı, B. (2000). İnsan hakları açısından vergi yükümlüsünün adil yargılanma hakkı II. *Vergi Sorunları Dergisi*, (144).
- Yaltı, B. (2006). *Vergi yükümlüsünün hakları* (1. baskı). Beta Yayıncılık.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. (2017). 2016/8717 E., 2017/7481 K. Yargıtay Karar Arama Sistemi. Erişim tarihi: 14 Mart 2026, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. (2018). 2017/3571 E., 2018/966 K. Yargıtay Karar Arama Sistemi. Erişim tarihi: 18 Mart 2026, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi. (2019). 2016/5850 E., 2019/5977 K. Yargıtay Karar Arama Sistemi. Erişim tarihi: 18 Mart 2026, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay 19. Ceza Dairesi. (2015). 2015/8755 E., 2015/5932 K. Yargıtay Karar Arama Sistemi. Erişim tarihi: 17 Mart 2026, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yargıtay 19. Ceza Dairesi. (2015). 2015/8888 E., 2015/7752 K. Yargıtay Karar Arama Sistemi. Erişim tarihi: 14 Mart 2026, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>
- Yolal, M. (2017). Verginin tarihsel gelişiminin ve mali fonksiyonun geçmişten günümüze değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, (215), 10-15.
- Yücesoy, A. A. (2018). Vergi hukukunda arama ve arama sürecindeki işlemlerde kamu yararı kavramı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (135), 151-184.

Türkiye’de Turizm Sektörüne Uygulanan Vergi Teşviklerinin Değerlendirilmesi

Evaluation of Tax Incentives for the Tourism Sector in Turkey

Özgür Mustafa ÖMÜR

Doç. Dr.
Giresun Üniversitesi,
Giresun Meslek Yüksekokulu
Finans Bankacılık ve Sigortacılık
Bölümü,
ozgur.omur@giresun.edu.tr
Orcid ID: 0000-0001-5624-1020.
Giresun /TÜRKİYE

Özet

Turizm sektörü, ülkelerin ekonomik büyüme, istihdam artışı ve cari dengenin iyileştirilmesi gibi temel makroekonomik hedeflerine ulaşmalarında stratejik öneme sahip sektörlerden biridir. Bu doğrultuda ülkeler, turizm sektörünün gelişimini desteklemek ve uluslararası rekabet gücünü artırmak amacıyla çeşitli politika araçlarından yararlanmaktadır. Söz konusu araçlar arasında aynı ve nakdi desteklerin yanı sıra vergi teşvikleri de önemli bir yer tutmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de turizm sektörüne yönelik uygulanan vergi teşviklerini detaylı olarak incelemek, konuya ilişkin literatürde yer alan çalışmaları değerlendirmek ve Türkiye’deki uygulamaları, OECD ülkeleri arasında turizm sektöründe öne çıkan ülkelere uygulanan vergi teşvikleri ile karşılaştırmalı olarak analiz etmektir. Araştırma bulguları, OECD ülkeleri arasında turizm sektörünün ekonomik etkisi bakımından önemli bir konuma sahip olan Türkiye’de turizme yönelik çok sayıda vergi teşvikinin uygulandığını göstermektedir. Bu teşvikler arasında katma değer vergisi (KDV) istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi (yatırıma katkı oranı), sigorta primi desteği, emlak vergisi muafiyeti, bina inşaat harcı muafiyeti ile damga vergisi ve diğer harç muafiyetleri yer almaktadır. Ancak uygulanan teşvikler genel olarak değerlendirildiğinde, teşvik sisteminin karmaşık bir yapıya sahip olduğu ve turizm talebinin canlandırılması, işletmelerin kuruluş dışındaki faaliyetlerinin desteklenmesi, bölgelerarası gelişmişlik farklılıklarının azaltılması ve çevre dostu turizm faaliyetlerinin teşvik edilmesi açısından yeterli düzeyde etkinlik sağlayamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Turizm, Turizmin Gelişmesi, Vergi Teşvikleri, Kamu Politikası

Abstract

The tourism sector is a crucial sector for countries to achieve their fundamental economic goals, such as growth, employment, and current account balance. In this context, countries are supporting the sector with various policy tools to develop the tourism sector and increase its international competitiveness. These policy tools include in-kind and cash assistance, as well as tax incentives. The aim of this study is to provide a comprehensive examination of the tax incentives implemented for the tourism sector in Türkiye, to evaluate the existing literature on the subject, and to conduct a comparative analysis of these practices with the tax incentive schemes adopted by leading tourism destinations among OECD countries. The study revealed that Türkiye, one of the leading countries in the OECD in terms of the economic impact of the tourism sector, implements numerous tax incentives for tourism. These incentives include value added tax (VAT) exemption, customs duty exemption, tax reduction (investment contribution rate), social security premium support, property tax exemption, building construction fee exemption, stamp duty and other fee exemptions. However, a general assessment of the implemented incentives reveals that the incentive system has a complex structure and has not been sufficiently effective in terms of stimulating tourism demand, supporting businesses' activities outside their establishments, reducing regional development disparities, and promoting environmentally friendly tourism activities.

Keywords: Tourism, Tourism Development, Tax Incentives, Public Policy.

İntihal/ Plagiarism

Bu makale, iThenticate yazılımı ile taranmış ve intihal tespit edilmemiştir.
This article has been scanned by iThenticate and no plagiarism detected.

Yazarlık Katkısı

Bu çalışmada yer alan yazarlar, çalışmaya eşit düzeyde katkı sağlamıştır.

Geliş Tarihi: 02/06/2026

Kabul Tarihi: 29/06/2026

Yayın Tarihi: 30/06/2026

Cilt/Volume: 12

Sayı/Issue: 1

Jel Codes: H2, H3, Z3

Makale Türü / Article Type: Araştırma Makalesi / Research Article

Araştırma & Yayın Etiği: Bu makale en az iki hakem tarafından incelenmiştir. Yayın etiği ihlalleri yazarın sorumluluğundadır.

Research & Publication Ethics: This article has been reviewed by at least two referees. Violations of publication ethics are the responsibility of the author(s).

Atıf/Citation: Ömür, Ö. M. (2026). Türkiye’de Turizm Sektörüne Uygulanan Vergi Teşviklerinin Değerlendirilmesi . *Research Journal of Public Finance*, 12(1), 23-47.



This is an open access paper distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

Giriş

Turizm ülkelerin başta ekonomik büyüme olmak üzere işsizliğin azaltılması, cari açığın kapatılması ve bölgesel kalkınmanın sağlanmasında önemli katkıları olan sektörlerden birisidir (Selim vd., 2022: 760). Turizm aynı zamanda ülkelerin kültürel ve çevresel değerlerinin uluslararası alanda tanıtımının yapılmasında da önemli rol oynamaktadır (Ward ve Shiels, 2017). Tüm bu özellikleri göz önünde bulundurulduğunda, turizm sektörünün devlet tarafından desteklenmesi ekonomik, sosyal, çevresel ve kültürel açıdan önemlidir. Destekler ise doğrudan yapılan mali destekler, arazi desteği, kredi desteği ve vergi teşviklerinin yanı sıra dolaylı yollardan yapılan alt yapı yatırımları, tanıtım faaliyetleri gibi farklı şekillerde uygulanmaktadır.

Turizme uygulanan vergi teşvikleri, sektörün gelişmesi, uluslararası alanda rekabet gücünün artması, çevreye duyarlı turizm faaliyetlerinin desteklenmesi açısından önemli olduğu gibi, ülkenin temel ekonomik hedeflerine ulaşmasında da gereklidir. Bu teşviklerden öne çıkanlar arasında turizm yatırımlarını desteklemeye yönelik vergi indirimleri, turizm talebinin arttırılmasına yönelik vergi iadeleri ve istihdamı arttırmaya yönelik destekler yer almaktadır. Teşvikler genel olarak turizm talebi, yatırımları ve istihdamını desteklemeye yönelik olup, Türkiye ve diğer OECD ülkelerinde de turizm sektörünü desteklemeye yönelik bu tür vergi teşvikleri uygulanmaktadır.

Bu çalışmada, Türkiye’de turizm sektörüne uygulanan vergi teşvikleri detaylı olarak ele alınmakta; söz konusu teşvikler, bu alanda literatürde yer alan çalışmalar incelenerek ve OECD bünyesinde turizm alanında öne çıkan ülkelerdeki uygulamalarla karşılaştırılarak yeterlilik açısından değerlendirilmektedir. Araştırmada öncelikle, Türkiye’de turizm sektörünün son dönemdeki gelişimi ile sektörün ekonomik etkisi bakımından OECD ülkeleri arasındaki konumu analiz edilmektedir. Ardından, Türkiye’de turizm sektörüne sağlanan vergi teşvikleri ayrıntılı biçimde incelenmekte ve bu teşvikler, OECD ülkelerinde turizm sektöründe önde gelen ülkelere uygulanan teşvik mekanizmalarıyla karşılaştırılmaktadır. Çalışmanın son bölümünde ise Türkiye’de turizm teşviklerine ilişkin literatürde yer alan araştırmalar değerlendirilerek, mevcut teşvik sisteminin yeterli ve yetersiz olduğu alanlar belirlenmektedir.

1. Türkiye’de Turizm Sektörünün Son Yıllardaki Gelişimi

Türkiye ekonomisinde 2000’li yıllardan sonra görülen ekonomik büyüme, birçok sektöre olduğu gibi turizm sektörüne de olumlu yansımıştır. Belirtilen dönemde turizmi

çeşitlendirmek ve farklı alan, bölge ve mevsimlere yaymak amacıyla önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu durum, ülkedeki konaklama tesislerinin yenilenmesine ve hizmet kalitelerinin artmasına neden olmuştur. Ülkenin her bölgesinde bu tesislerin gün geçtikçe sayısının artması, bölgeleri turizm açısından daha cazip hale getirirken, bu durum turist sayısının ve turizm gelirlerinin artırılmasını da beraberinde getirmiştir. Sektörde istihdam sorunlarının ortadan kalkması için istihdama ilişkin düzenlemeler yapılmış ve sektörde istihdam artışları yaşanmıştır (Balıkçioğlu ve Oktay, 2015: 122-123).

Türkiye’de turizm sektörü son yıllardaki gelişmelere paralel olarak hızla büyüme eğilimindedir. Tablo 1’de Türkiye’de 2012-2024 yılları arası dönemde turizmden elde edilen toplam gelir, kişi başı ortalama turist harcaması ve ziyaretçi sayısı verilerine yer verilmektedir. 2012 yılında ülkeyi ziyaret eden turist sayısı 36,5 milyon kişi seviyelerindeyken, 2024 yılında %70’lik bir artışla 62,2 milyon kişi seviyesine yükselmiştir. Ziyaretçi sayısı ile paralel bir biçimde toplam turizm gelirlerinde de yıllar itibarıyla önemli bir artış görülmektedir. 2012 yılında toplam turizm gelirleri 37,7 milyar dolar seviyelerindeyken, 2024 yılında %60 artarak 60,5 milyar dolara yükselmiştir. Belirtilen dönemde ülkeye gelen turist sayısı ve toplam turizm gelirlerinde önemli artışlar yaşanmasına rağmen, turistlerin ortalama kişi başı harcaması miktarında bazı yıllar ufak dalgalanmalar olsa da ciddi artışlar yaşanmadığı, 800 ile 1.000 Dolar arasında dar bir bantta hareket ettiği dikkat çekmektedir. 2024 yılında ortalama kişi başı turist harcaması 972 dolardır.

Tablo 1: Türkiye’de Turist Sayısı ve Turizm Gelirleri (2012-2024)

Yıllar	Ziyaretçi Sayısı	Kişi Başı Ortalama Harcama (Dolar)	Toplam Turizm Geliri (Bin Dolar)
2012	36.463.921	980	37.717.337
2013	39.226.226	1.024	40.186.327
2014	41.415.070	998	41.316.834
2015	41.617.530	906	37.700.923
2016	31.365.330	846	26.539.007
2017	38.620.346	809	31.253.835
2018	45.628.673	787	35.920.910
2019	51.860.042	826	42.851.778
2020	15.826.266	958	15.169.371
2021	29.357.463	1.032	30.309.722
2022	51.369.026	971	49.857.030
2023	57.077.441	979	55.874.176
2024	62.232.447	972	60.497.018

Kaynak: TUIK (2025), Turizm İstatistikleri.

Belirtilen dönemde hem ziyaretçi sayısı hem de toplam turizm gelirlerinin 2016 ve COVID 19 salgınının ortaya çıktığı yıl olan 2020 yılları haricinde diğer yıllarda hep arttığı dikkat çekmektedir. İlk olarak 2016 yılında sektörü olumsuz etkileyen birçok neden bulunmaktadır. Bunlar arasında; komşu ülkelerde görülen iç savaşlar, sığınmacı sorunları, ülkede meydana gelen terör saldırıları, turist olarak gelen ülkelerle olan gerilimler ve bu ülkeler tarafından yayınlanan seyahat uyarıları ve ülkede meydana gelen darbe girişimi gibi nedenler turist sayısı ve toplam turizm gelirlerinde kayıplar yaşanmasına neden olmuştur (Yıldız ve Işıldar, 2020: 407). 2020 yılında ise sektörün son yıllardaki en büyük kaybı yaşanmıştır. Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de COVID 19 salgını turizm sektörünü ciddi anlamda olumsuz etkilemiştir. Yasaklar, seyahat kısıtlamaları gibi nedenlerden dolayı 2019 yılına göre 2020 yılında ülkeye gelen turist sayısında %70 ve toplam turizm gelirlerinde ise %65 olmak üzere önemli bir düşüş yaşanmıştır. Ancak iki yıl içinde sektör toparlanarak 2022 yılında hem turist sayısı hem de toplam turizm gelirleri açısından pandemi öncesi rakamlara yeniden ulaşmıştır.

Tablo 2: Geliş Nedenine Göre Ziyaretçi Sayısı (2012-2024, Bin Kişi)

Yıllar	Gezi, eğlence sportif	Akraba ve arkadaş ziyareti	Sağlık ve tıbbi nedenler	Alışveriş	Konferans toplantı, görev	Diğer	Toplam
2012	24.683	7.217	265	1.004	2.502	720	36.464
2013	26.303	7.537	346	1.172	2.778	1030	39.226
2014	28.409	7.528	509	1.232	2.693	959	41.415
2015	28.239	7.888	429	1.327	2.482	1.148	41.617
2016	17.773	8.335	419	1.531	1.988	1.271	31.365
2017	22.856	10.001	491	1.954	2.003	1.281	38.620
2018	29.959	9.876	656	1.872	2.180	1.052	45.629
2019	34.976	10.535	757	2.214	2.097	1.206	51.860
2020	9.059	4.440	436	994	702	182	15.826
2021	18.166	7.726	730	1.149	1.270	302	29.358
2022	32.696	11.608	1.382	3.245	1.695	725	51.369
2023	36.370	12.510	1.539	3.728	1.844	1.066	57.078
2024	40.402	13.360	1.507	3.858	1.865	1.228	62.233

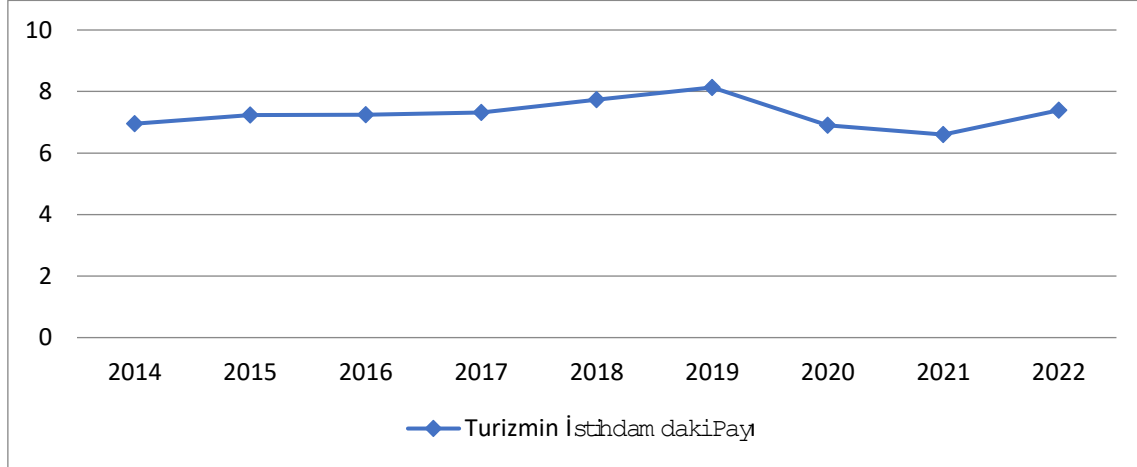
Kaynak: TUIK, Turizm İstatistikleri, IV. Çeyrek: Ekim-Aralık ve Yıllık, 2024.

Türkiye birçok sebepten dolayı yurtdışından ziyaretçi ağırlamaktadır. Bu sebeplerden en yaygın olanları gezi, eğlence, sportif ve kültürel faaliyetlerdir. Son üç yılda toplam ziyaretçilerin yaklaşık %65’i bu sebeplerden dolayı ülkeye giriş yapmıştır. Ziyaretçilerin Türkiye’ye gelmelerinin diğer önemli nedeni ise, akraba ve arkadaş ziyaretleridir. Toplam ziyaretçilerin yaklaşık %21’i bu gerekçeyle ülkeye giriş yapmıştır. Yabancı ziyaretçilerin diğer geliş nedenleri arasında ise alışveriş, sağlık, eğitim, dini vecibeler ve toplantı ve

konferans gibi görevler yer almaktadır. Tablo 2’de Türkiye’yi ziyaret eden turistlerin ülkeye geliş nedenine göre sayılarına yer verilmektedir.

Turistlerin son yıllardaki ziyaret sebepleri incelendiğinde gezi ve eğlence faaliyetleri, akraba ve arkadaş ziyaretleri, sağlık ve alışveriş gibi nedenlerden dolayı Türkiye’yi ziyaret eden turistlerin sayısında 2012’den günümüze doğru bir artış olduğu görülmektedir. Buna karşın eğitim, din, görev sebebiyle ülkeyi ziyaret edenlerin sayısında bir azalış söz konusudur. Özellikle, sağlık amacıyla ülkeyi ziyaret edenlerin oranında ciddi artış olması dikkat çekmektedir. 2012 yılında sağlık sebebiyle ülkeye gelen turistlerin toplam turist sayısı içindeki payı yaklaşık binde 7 seviyelerindeyken, 2024 yılında bu oran % 2,4’e yükselmiştir. Bu gelişmenin tersine konferans, toplantı gibi görev sebebiyle ülkeye gelen turistlerin toplam turist sayısı içindeki payı ise 2012 yılında % 6,8 seviyelerinden 2024 yılında % 3 seviyesine kadar düşmüştür.

Türkiye’de turizm sektörü istihdam sağlanması açısından önemli sektörlerden birisidir. Sektörün 2022 yılında istihdama katkısı %7,24 seviyelerindedir. Turist sayısı ve turizm gelirleri verilerine paralel olarak 2020 yılında salgının etkisiyle sektörün toplam istihdama katkısı azalırken, 2022 yılında tekrar artmaya başlamıştır.



Şekil 1: Türkiye’de Turizmin İstihdamdaki Payı (%)

Kaynak: OECD data-explorer

Turizm sektörü Türkiye ekonomisi açısından lokomotif sektörler arasında yer almaktadır. Sektörün istihdam yaratmadaki öneminin yanı sıra Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) içindeki payı da yüksektir. Ülkede 2000-2023 yılları arası dönemde sektörün GSYH içindeki payı ortalama % 3,81 seviyelerindedir. Sektör GSYH’ya sağladığı katkı kadar dış ödemeler dengesi ve dış ticaret hacmine sağladığı katkı açısından da öne çıkmaktadır.

Belirtilen dönemde sektörün ödemeler dengesi içindeki payı % 38,44 ve dış ticaret hacmine katkısı ise % 8,26 seviyelerindedir (Ayaz ve Tümer, 2024: 351).

Türkiye’de turizmin gelişimi uzun dönemde incelendiğinde, sektörün özellikle 1980 yılından itibaren büyük bir gelişme gösterdiği ve ekonomik sıkıntılar yaşanan dönemde ülkeye önemli miktarda döviz girdisi sağlayarak, cari açığın kapatılmasında ve işsizliğin azaltılmasında etkisi olduğu görülmektedir. Ülke için önemli bir döviz kaynağı durumunda olan turizm sektörü, aynı zamanda ekonomik kalkınmanın sağlanmasında da anahtar sektörlerden birisi olarak kabul edilmektedir (Çımat ve Bahar, 2003:1-2).

2. Türkiye’nin Turizm Sektörü Bakımından OECD Ülkeleri İçindeki Yeri

Türkiye dünya turizminde söz sahibi ülkelerden birisidir. Son yıllarda dünyanın dört bir yanından turist ağırlayan ülke hem yurtdışından gelen turist sayısı hem de toplam turizm gelirleri bakımından dünyada önde gelen ülkeler arasında yer almaktadır. Son yıllarda Türkiye’nin dünyada toplam turizm gelirleri içindeki payı % 3,5 ile % 4 arasında değişmektedir (Çimen vd., 2024: 3).

Türkiye turizm sektöründe OECD ülkeleri içinde de öne çıkan ülkeler arasında yer almaktadır. Ülkeler arasında sektörün GSYH içindeki payı incelendiğinde, Türkiye’nin OECD ortalamasının üzerinde yer aldığı dikkat çekmektedir. Turizm sektörünün GSYH’ya katkısı en fazla olan ülkeler arasında; İzlanda (%8,7), Portekiz (%8,1), Meksika (%8,1), Yunanistan (%7,3) ve Türkiye (%5,1) yer almaktadır. Tablo 3’te COVID pandemi öncesi ve sonrası dönemleri olmak üzere OECD ülkelerinde turizm sektörünün GSYH içindeki paylarına yer verilmektedir.

Tablo 3: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Turizm Sektörünün GSYH’ya Katkısı

Ülkeler	COVID öncesi 2019	COVID sonrası 2022	2023	2024
Avustralya	2,4	2,5	2,9	2,9
Avusturya	5,5	3,8	4,2	4,4
Kanada	2,0	1,4	1,8	1,8
Kolombiya	2,6	2,1	2,2	2,2
Kosta Rica	4,8	5,0	-	-
Çekya	2,9	2,2	2,4	2,5
Danimarka	2,3	1,8	2,0	2,1
Estonya	5,4	3,7	-	-
Finlandiya	2,7	1,8	2,4	-
Yunanistan	7,3	7,1	7,0	7,3
İzlanda	8,4	7,8	8,2	8,7
İsrail	2,6	1,9	1,9	1,9
Japonya	2,0	1,2	1,9	2,0
Litvanya	2,9	2,2	2,6	2,8
Meksika	8,4	8,5	8,0	8,1

Hollanda	4,4	3,7	3,9	4,0
Yeni Zelanda	5,3	3,1	4,5	4,6
Portekiz	8,1	8,9	8,1	8,1
İspanya	12,4	5,8	6,0	-
İsveç	2,9	2,6	2,6	2,8
İsviçre	2,9	2,6	2,8	2,9
Türkiye	4,6	4,4	5,3	5,1
Birleşik Krallık	3,6	2,3	2,4	2,5
Birleşik Devletler	3,1	3,0	3,0	-

Kaynak: OECD, 2024a: 18; OECD, 2026)

Bazı ülkelerde pandemi öncesi ve sonrası turizm gelirleri bakımında önemli farklılıklar görülmektedir. Özellikle Avusturya, Estonya ve Yeni Zelanda 2024 yılında pandemi öncesi dönemin gerisinde yer aldığı dikkat çekmektedir. Türkiye’de 2020 yılında turizm sektöründe önemli ölçüde bir daralma yaşanmış olmakla birlikte, takip eden yıllarda sektörün diğer ülkelere kıyasla daha hızlı bir toparlanma süreci gösterdiği ve yaklaşık dört yıl içerisinde pandemi öncesi dönem verilerinin üzerine çıktığı görülmektedir. Turizm sektörünün gayrisafi yurt içi hâsılaya (GSYH) katkısı pandemi öncesi dönemde %4,6 düzeyinde gerçekleşirken, pandemi sonrasında bu oran %5,1 olarak kaydedilmiştir.

2020 yılında COVID 19 salgınının ortaya çıkmasıyla dünyada turizm sektörü önemli oranda küçülürken, pandemi sonrasında ise sektör yeniden toparlanmaya başlamıştır. Pandemi öncesinde dünyada en çok ziyaret edilen ilk beş ülke olan Fransa, İspanya, Birleşik Devletler, İtalya, Meksika, Polonya, Macaristan ve Türkiye pandemi sonrası da bu konumlarını korumaktadır (OECD, 2024a: 21). Tablo 4’te OECD ülkelerindeki 2019-2024 döneminde uluslararası turist sayılarına yer verilmektedir.

Tablo 4: OECD Ülkelerinde Uluslararası Turist Sayısı (Bin)

Ülkeler	2019	2020	2021	2022
Avustralya	9.466	1.828	246	3.694
Avusturya	31.884	15.091	12.728	26.215
Belçika	6.800	1.804	2.313	5.728
Kanada	22.145	2.960	3.062	12.824
Şili	4.518	1.119	190	2.030
Kolombiya	4.531	1.387	2.146	4.722
Kosta Rica	3.139	1.012	1.347	2.350
Çekya	14.651	3.919	10.014	26.592
Danimarka	14.725	6.229	7.555	14.190
Estonya	3.336	1.023	801	2.166
Finlandiya	3.290	896	807	2.127
Fransa	217.914	117.684	141.395	230.196
Almanya	39.563	12.449	11.688	28.463
Yunanistan	34.005	7.406	15.246	29.876
Macaristan	58.618	29.057	33.049	42.965
İzlanda	2.202	486	698	1.715
İsrail	4.552	832	397	2.675
İtalya	95.398	25.190	40.185	73.317
Japonya	31.882	4.116	246	3.832
Kore	17.503	2.519	967	3.198

Letonya	1.946	715	442	1.139
Litvanya	2.875	937	2.095	4.725
Lüksemburg	1.041	525	615	1.013
Meksika	97.024	51.284	55.301	65.994
Hollanda	20.129	7.625	6.248	16.582
Yeni Zelanda	3.888	996	207	1.434
Norveç	5.879	1.387	1.435	4.979
Polonya	88.514	51.418	51.026	71.815
Portekiz	17.283	4.208	6.345	16.308
Slovakya	2.475	854	576	1.594
Slovenya	4.702	1.216	1.832	3.936
İspanya	126.170	18.933	51.631	104.968
İsveç	7.616	1.957	2.990	6.629
İsviçre	11.818	3.690	4.390	9.160
Türkiye	51.192	15.894	29.925	51.453
Birleşik Krallık	40.857	11.101	6.384	31.244
Birleşik Devletler	165.477	53.212	46.524	89.470

Kaynak: (OECD, 2024a: 20-21; OECD, 2026).

Toplam turist sayısı bakımından OECD ülkeleri arasında ilk beş ülke arasında yer alan Türkiye, turizm gelirleri bakımından da OECD ülkeleri arasında öne çıkmaktadır. Tablo 5'te OECD ülkelerinde 2019-2022 yılları arası dönemde uluslararası turizm gelirlerine yer verilmektedir. Pandemi sonrası dönemde Türkiye uluslararası turizm gelirlerinde Birleşik Devletler, Birleşik Krallık, İspanya, Fransa ve İtalya'nın ardından altıncı sırada yer almaktadır.

Tablo 5: OECD Ülkeleri Uluslararası Turizm Gelirleri (Milyon ABD Doları)

Ülkeler	2019	2020	2021	2022
Avustralya	47.744,6	26.413,4	16.988,1	24.107,6
Avusturya	28.890,1	15.345,4	12.026,1	22.330,1
Belçika	10.525,2	7.082,8	7.322,4	8.702,4
Kanada	33.436,3	14.164,7	15.007,1	-
Şili	3.316,7	840,9	535,3	1.907,1
Kolombiya	6.784,6	1.931,8	3.054,4	6.948,1
Kosta Rica	4.340,0	1.464,3	1.834,3	-
Çekya	7.968,6	3.850,2	3.356,5	5.310,3
Danimarka	11.106,1	4.805,8	5.522,2	10.688,1
Estonya	2.306,1	836,5	909,5	1.644,1
Finlandiya	5.597,4	1.784,1	1.095,2	3.299,1
Fransa	70.877,3	35.754,1	44.912,3	67.909,2
Almanya	42.114,7	22.240,8	22.718,1	32.123,3
Yunanistan	23.081,4	6.114,3	13.745,1	20.588,8
Macaristan	10.249,1	4.191,5	5.704,0	9.098,5
İzlanda	3.833,0	833,9	1.600,1	3.359,8
İsrail	8.458,8	2.660,7	2.432,9	-
İtalya	51.988,2	20.226,2	25.541,7	47.772,7
Japonya	49.209,8	11.507,5	5.355,6	10.988,7
Kore	25.456,7	11.523,7	11.431,6	14.500,5
Letonya	1.580,8	942,4	1.003,1	1.772,3
Litvanya	1.614,4	663,3	677,1	1.345,9
Lüksemburg	5.860,5	4.676,1	5.949,2	5.845,5
Meksika	27.126,3	12.132,6	21.508,6	30.397,5
Hollanda	26.825,1	12.389,0	15.458,8	29.863,4
Yeni Zelanda	11.805,6	7.009,5	2.866,2	498,4
Norveç	7.033,0	2.162,3	2.417,6	6.510,6
Polonya	16.021,9	8.803,9	10.165,8	16.495,0
Portekiz	24.625,1	10.528,8	13.929,1	26.627,4

Slovakya	3.353,5	1.327,5	1.183,1	1.502,3
Slovenya	3.356,1	1.460,5	2.041,5	3.161,4
İspanya	79.670,0	18.507,1	34.533,7	72.891,0
İsveç	11.018,9	4.834,7	6.842,3	10.514,1
İsviçre	21.251,3	10.028,1	12.096,1	17.347,5
Türkiye	41.291,2	13.567,0	28.790,1	41.701,7
Birleşik Krallık	74.413,6	32.383,4	40.110,5	74.412,6
Birleşik Devletler	239.064,0	84.296,0	84.169,1	165.460,0

Kaynak: (OECD, 2022)

Tablodan da görüldüğü üzere Türkiye uluslararası turizm hareketlerinde Birleşik Krallık ve İtalya gibi ülkelerin önünde olmasına rağmen, turizm gelirlerinde bu ülkelerin gerisinde yer almaktadır. Bu durumun nedeni, Türkiye’de diğer ülkelere göre ortalama turist harcamasının daha düşük olmasıdır (SBB, 2023: 8).

Turizm gelirlerinde çoğu ülke 2022 yılında pandemi öncesi gelirlerini yakalayamamıştır. Özellikle Japonya (-%78) ve Yeni Zelanda’da (-%96) pandemi nedeniyle yasaklar ve seyahat kısıtlamaları daha uzun süre devam ettiğinden dolayı pandemi öncesi ve sonrası gelirleri arasında önemli fark söz konusudur (OECD, 2024a: 21). Sadece Türkiye’nin de yer aldığı dokuz ülke 2022 yılında pandemi öncesi turizm gelirlerine ulaşmıştır.

Türkiye uluslararası turist sayısı ve toplam turizm gelirlerinde olduğu gibi turizmin hizmet ihracatı içindeki payında da OECD ülkeleri arasında öne çıkmaktadır. Tablo 6’da OECD ülkeleri içinde turizmin hizmet ihracatı içindeki payı en yüksek olan on ülkeye yer verilmektedir.

Tablo 6: OECD Ülkelerinde Turizmin Hizmet İhracatı İçindeki Payı (2019-2022)

Ülkeler	COVID Öncesi 2019	COVID Sonrası 2022
Avustralya	%64,6	%46,7
Kolombiya	%53,3	%43,9
Yunanistan	%45,3	%37,0
İzlanda	%49,5	%44,3
İtalya	%40,5	%36,3
Meksika	%59,2	%58,3
Yeni Zelanda	%58,1	%4,4
Portekiz	%51,2	%47,3
İspanya	%50,8	%43,8
Türkiye	%44,4	%45,7
OECD ort.	%20,4	%14,8

Kaynak: (OECD, 2024a: 23).

Türkiye’de turizm sektörü, hizmet ihracatının 2022 yılında %45,7’sini oluşturmaktadır. OECD ortalamasında bu oran %14,8 seviyelerindedir. Tablo 6’da yer alan ülkeler arasında Türkiye, pandemi sonrasında turizm gelirlerinin hizmet ihracatı içerisindeki payını pandemi öncesi döneme kıyasla artırabilen tek ülke olarak öne çıkmaktadır.

3. Turizm Sektörüne Uygulanan Vergi Teşviklerinin Önemi

Turizm sektörünün ekonomik, sosyo-kültürel ve siyasal sorunlara karşı kırılgan yapıda olması, devletin turizmdeki rolünün önemini daha da ön plana çıkarmaktadır (Çiğdemli ve Güçlü, 2019: 418). Turizm faaliyetlerinin sürdürülebilir şekilde gelişmesi ve uluslararası alanda rekabet gücünün artırılmasında devletin bazı araçlarla sektörü desteklemesinin birçok önemli gerekçesi bulunmaktadır. Bu gerekçelerden öne çıkanlar aşağıda ifade edilmektedir;

- Sektörün ekonomik büyüme, istihdam, cari açığın finansmanı, bölgelerarası kalkınma dengesini sağlama gibi pek çok ekonomik faydası bulunmaktadır. Dünyanın en dinamik sektörlerinden biri olan turizm sektörü, özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanmasında etkili olacak sermayeyi elde etme fırsatı sunmuştur. Ayrıca ülkeler, turizm bölgelerindeki doğal ve kültürel varlıkları diğer ülkelere tanıtarak turizm gelirlerini ve dolayısıyla döviz gelirlerini artırmaktadırlar. Böylece, bu ülkeler büyüme ve kalkınmada en etkili sermayeyi elde etme fırsatına sahip olmaktadır (Selim vd., 2022: 760). Turizm sektörü, temel ekonomik hedeflere ulaşmak için önemli sektörler arasında yer almaktadır (Özkaya ve Doğru, 2023: 64). Devletin turizme destek vermesi, hem sektörde doğrudan iş ve katma değer yaratırken hem de buna bağlı olarak pek çok diğer sektörün (ulaşım, yiyecek-içecek, hizmetler) canlanmasına katkı sağlar. Ayrıca, turizmin gelişimiyle birlikte altyapı yatırımlarının (yollar, havaalanları, su/enerji gibi) artabileceği ve bunun yerel halkın da faydasına olabileceği belirtilmelidir (Ward ve Shiels, 2017). Böylelikle sektöre yönelik yapılan yatırımlar ile bölgesel kalkınmanın sağlanması ve bölgelerarası gelişme farklılıklarını gidermede olumlu etkisinin olmasının yanı sıra, yabancı sermaye ve yatırımları ülkeye çekme cazibesinin olması turizm sektörünün diğer olumlu özellikleridir. Sektörün ekonomi üzerindeki olumlu etkileri sebebiyle turizm çeşitli kamu politikaları ile desteklenmeli ve yatırımcılar yönlendirilmelidir (Şanlıoğlu ve Özcan, 2017: 98).
- Özellikle büyük çaplı konaklama hizmeti veren turizm yatırımlarının maliyetinin oldukça yüksek ve yatırımın maliyeti karşılama süresi uzundur. Turizm sektörüne yönelik özellikle büyük çaplı yatırımların maliyetinin oldukça yüksek olması ve bu yatırım maliyetlerinin karşılama süresinin uzun olması sektöre yönelik yeni girişimleri engellemektedir. Maliyetin yüksek olması, kazancın maliyeti karşılama süresinin uzun olması ve yatırımın riskli olarak değerlendirilebilmesi nedeniyle, bu tür yatırımlar özel sektör tarafından tercih edilmeyebilir. Ülke ekonomisi ve toplum için faydalı olan bu yatırımların özel sektör tarafından yapılabilmesi için teşvikler oldukça önem arz etmektedir (Giray ve Ömür, 2014: 49).
- Yaygın olarak görülen iklim değişikliği ve doğal afetler sektörü olumsuz etkilemektedir. Turizm sektörünün desteklenmesini gerekli kılan ekonomi dışı nedenler de vardır. Bu nedenler arasında; turizm sektörünü olumsuz etkileyen iklim değişikliği ve doğal afetlerin son yıllarda yaygın olarak meydana gelmesi yer almaktadır. Son yıllarda dünyanın farklı bölgelerinde giderek daha sık ve şiddetli biçimde meydana gelen orman yangınları, sıcak hava dalgaları, seller, depremler ve diğer doğal afetler, turizm talebi ve turizm işletmelerinin faaliyetleri üzerinde önemli olumsuz etkiler yaratmaktadır. İklim değişikliğinin yol açtığı etkilere maruz kalan sektör, hem doğrudan olumsuz olarak etkilendiği gibi hem de altyapıda meydana gelen hasarlar sektörün gelişmesini engellemektedir (OECD, 2024a: 34). İklim değişikliğinin hızlanması da turizm sektörünü olumsuz etkilemektedir. Şöyle ki, kışların daha ılıman geçmesi dağ destinasyonlarında kayak sezonunu olumsuz etkilerken, yazların daha serin ve yağışlı geçmesi deniz turizmini olumsuz etkilemektedir. Azalan talep sonucunda tur şirketleri turlarını azaltmak zorunda kalmaktadır. Doğal afetler ve hızlı iklim değişikliklerinin etkilerinden sektörü korumak ve aynı zamanda turizm faaliyetlerinin çevresel etkilerini azaltmak için sektöre yönelik önemli yatırım ve desteklere ihtiyaç duyulmaktadır (OECD, 2024a: 15-24).
- Sektörün gelişiminde sürdürülebilirlik ve çevreye duyarlılık göz ardı edilmemelidir. Sürdürülebilir turizm, doğal ve kültürel kaynakların gelecek nesiller için potansiyel faydalarını göz ardı etmeden kullanılması ilkesini benimser. Turist beklentilerini karşılarken, çevrenin korunmasına da dikkat etmek ve turizm faaliyetlerini bu doğrultuda yönlendirmek gereklidir. Katılımcı, sürdürülebilir, çevreye duyarlı ve yerel kalkınma odaklı planlama yoluyla doğa temelli turizm faaliyetlerinin yürütülmesi ve geliştirilmesi,

turizmin ve kalkınmanın sürdürülebilirliği açısından hayati önem taşır (Tekin, 2021: 16). Teşviklerin uygulanmasında çevre sağlığı ve güvenliğini esas alarak, doğayı koruyucu önlemlerle faaliyetleri desteklemek, sürdürülebilir turizm açısından da oldukça önemlidir (Özkaya ve Doğru, 2023: 50). Her turistik faaliyet ve yatırımın eşit oranda teşvik edilmesi doğru olmayabilir. Bu nedenle, turizmin gelişmesine yönelik teşviklerin sürdürülebilir ve çevreye duyarlı turizm faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik olması, turizmin sürdürülebilirliği ve çevrenin korunması için oldukça önemlidir. Aksi halde çevreye zararlı turizm faaliyetlerinin desteklenmesi, turizmin sürdürülebilirliğini ve doğanın korunmasını olumsuz etkileyecektir.

- Ülkelerin doğa ve tarihi güzelliklerini dış dünyaya tanıtarak ülkenin itibarının artırılması, kültürel ve çevresel değerlerin korunması ve yaşatılması gereklidir. Turizm sadece ekonomik bir faaliyet değil; aynı zamanda ülkeler için kültürel tanıtım, ulusal imaj ve çevresel sürdürülebilirlik açısından stratejik öneme sahip bir sektördür. Turizm sektörü, doğal ve kültürel varlıkların korunması için kaynak yaratabilir. Devletin bu alanda rol alması oldukça önemlidir. Ziyaretçilerin giriş biletleri, rehberler ve hediyelik eşyalara yaptığı harcamalar, önemli kültürel alanların korunması için gereken sermayeye katkı sağlayabilir (Ward ve Shiels, 2017).

- OECD raporlarında turizm desteklemeye yönelik temel politika öncelikleri arasında, destek ve teşviklerin turizme yönelik faaliyet gösteren herkese adil ve kapsayıcı fayda sunmak amacıyla sunulması gerektiği belirtilmektedir (OECD, 2024a: 15). Bu bağlamda destekler tüm turistik faaliyetleri (deniz, kış, yayla, kültür gibi) kapsamalı ve mümkün olduğunca eşit fayda sağlayacak şekilde planlanmalıdır.

Belirtilen nedenler, hükümetlerin turizm sektörünün sağladığı ekonomik, kültürel, çevresel ve sosyal faydaların göz ardı edilmemesi için gerekli yasal düzenlemeleri hayata geçirmesini zorunlu kılmaktadır (Karakaş vd., 2019: 365). Bu uygulamalar arasında, girişimcileri turizm sektörüne yatırım yapmaya yönlendiren vergisel teşvik ve destekler önemli bir rol oynamaktadır.

4. OECD’de Seçilmiş Ülkelerde Turizm Sektörüne Yönelik Vergi Teşvikleri

OECD ülkelerinin çoğunda turizm sektörüne yönelik vergi teşvikleri uygulanmaktadır. Bu ülkelerde turizme uygulanan vergi teşvikleri genellikle turizm sektörünü canlandırmak, yatırımları artırmak, istihdamı güçlendirmek, turist harcamalarını teşvik etmek ve sektörü daha sürdürülebilir hâle getirmek için kullanılmaktadır. Teşvikler sektörü hem doğrudan hem de dolaylı şekilde desteklemek için uygulanmaktadır. Bu teşviklerin türleri ve uygulama örnekleri ülkelere göre değişiklik göstermektedir (OECD, 2025: 46-48).

Bu bölümde OECD ülkeleri arasında turizm sektörü bakımından önde gelen ülkeler arasında yer alan; İspanya, Fransa, İtalya, Portekiz, Yunanistan, Almanya, Hollanda, Japonya, Kanada, Avustralya ve İsviçre’de turizm sektörüne yönelik uygulanan teşvikler incelenecektir. Tablo 7’de bu ülkelerde sektöre yönelik vergi teşvik uygulamalarına yer verilmektedir.

Tablo 7: Seçili OECD Ülkelerinde Turizme Uygulanan Vergi Teşvikleri

Ülkeler	KDV Uygulaması	Turistlere Vergi İadesi	Yatırım Vergi Teşvikleri
Avustralya	Standart KDV	Var	Otel yatırımlarında amortisman
Kanada	Standart KDV	Var	Dolaylı destekler, kriz teşvikleri
Fransa	Konaklamada indirimli KDV	Var	Otel yatırımlarında vergi avantajları
Almanya	Otel konaklamasında indirimli KDV	Var	Bölgesel yatırım teşvikleri
Yunanistan	Konaklamada indirimli KDV	Var	Turizm yatırımlarında vergi muafiyetleri
İtalya	Konaklamada indirimli KDV	Var	Yenileme & butik otel teşvikleri
Japonya	Standart tüketim vergisi	Vergi iadesi	Turizm bölgelerinde teşvik
Hollanda	Standart KDV	Var	Sınırlı
Portekiz	Konaklamada indirimli KDV	Var	Turizm yatırımlarında vergi kredileri
İspanya	Konaklamada indirimli KDV	Var	Bölgesel yatırım teşvikleri, amortisman
İsviçre	Standart KDV	Var	Bölgesel destekler

Kaynak: (OECD, 2022b; OECD, 2025).

Belirlenen ülkelerdeki turizm vergi teşvikleri genel olarak değerlendirildiğinde, teşviklerin genellikle toplam turizm talebini arttırmaya yönelik (Örneğin indirimli KDV, turistlere yönelik vergi iadesi uygulaması gibi) ve yatırımları desteklemeye yönelik (otel ve altyapı yatırımlarına yönelik vergi indirimleri) uygulandığı ifade edilebilir. Bu uygulamaların yanı sıra aşırı turizme karşı konaklama veya şehir vergisi gibi yerel vergiler de (Kanada ve Avustralya dışındaki ülkelerin tamamı uygulamaktadır) uygulanmaktadır.

OECD ülkelerinin çoğunda hem turizm sektörünü geliştirmek hem de genel olarak ekonomik faaliyetleri canlandırmak ve istihdamı teşvik etmek amacıyla turizm hizmetlerinde düşük KDV oranı uygulamaktadır. OECD üyesi 37 ülkenin 26'sında otel konaklama hizmetleri indirimli KDV oranına tabidir. Bu oranlar standart oranların oldukça altındadır (OECD, 2020: 50-51). Ekonomik dalgalanmalardan önemli ölçüde etkilenen turizm, konaklama ve restoran gibi sektörleri desteklemek amacıyla, birçok ülke ilk başta indirimli KDV'yi geçici olarak uygulasa da, daha sonra genellikle bu uygulamayı sektörlerde tüketimi canlandırmak amacıyla devam ettirdiği dikkat çekmektedir. İndirimli KDV uygulaması OECD ülkelerinde genellikle pandemi sonrası daha da yaygınlık kazanmıştır (OECD, 2024b: 48).

OECD, turizm sektörüne yönelik vergi teşviklerinin kısa vadede yatırım ve talebi destekleyebildiğini kabul etmekle birlikte, özellikle indirimli KDV oranlarının uzun vadede maliyet-etkin bir politika aracı olmayabileceğini vurgulamaktadır. OECD

raporlarına göre; indirimli KDV uygulamaları vergi sistemini karmaşıklştırabilmekte, yüksek gelir grupları bu teşviklerden mutlak olarak daha fazla yararlanabilmektedir. OECD, indirimli KDV'nin turizm talebini destekleyebildiğini ancak uzun dönemde vergi gelirlerini azalttığını ve etkinliğinin her zaman yüksek olmadığını, sosyal ve sektörel hedeflere ulaşmada hedefe yönelik sübvansiyonların çoğu zaman daha etkili olabildiğini vurgulamaktadır (OECD, 2020: 5-21).

OECD ülkelerinin genelinde turistlerin daha fazla alışveriş yapmasını sağlamak ve yerel ekonomiye döviz girişini artırmak amacıyla turistlere yönelik vergi iadesi (tax free) veya harcama teşvikleri uygulanmaktadır. Vergi iadesi, yabancı turistlerin bir ülkeden satın aldıkları ürünler için ödedikleri KDV'nin belli bir oranını ülkeden çıkarken geri almaları sistemidir. Bu uygulama, turistlerin kişisel kullanım için aldıkları ürünleri vergisiz almalarını sağlar ve onlara genellikle %7 ile %25 arasında değişen oranda iade sunar.

OECD ülkelerinin çoğunda, turizm sektörüne önemli vergi teşvikleri uygulanmasına rağmen, özellikle Avrupa'da olmak üzere, dünya genelinde yaygın olarak “Turizm (Konaklama) Vergileri” uygulanmaktadır. Bu tür vergilerde, genellikle çevresel etkiler açıkça dikkate alınmasa da, elde edilen gelirler genellikle çevre koruma çalışmalarını finanse etmek için kullanılmaktadır. Örneğin, Yunanistan ve İzlanda’da vergi, çevreyi koruma faaliyetlerini finanse etmeye yönelik uygulanmaktadır. Fransa’da ise, ulaşım altyapısını finanse etmek için turizm vergisi uygulanmaktadır (OECD, 2024a: 60-61). Japonya’da vergiden elde edilen gelirler turizm hizmetlerini geliştirmek ve turizm işletmelerini desteklemek amacıyla yenilikçi önlemler için kullanılmaktadır. Bunlar arasında; göçmenlik prosedürlerinin iyileştirilmesi, dünya standartlarında turistik tesislerin geliştirilmesi ve bölgesel turizm kaynakları kullanılarak yeni turizm içeriklerinin oluşturulması yer almaktadır. Birçok ülke, genellikle bu tür uluslararası ziyaretçilerden alınan vergileri, turizme yönelik, pazarlama veya geliştirme faaliyetlerini finanse etmek ve turizm destinasyonlarını geliştirmek için kullanmaktadır (OECD, 2020: 34).

5. Türkiye’de Turizme Uygulanan Vergi Teşvikleri

Türkiye, coğrafi konumu, kültürel zenginliği, tarihi mirası, doğası ve iklimi gibi özellikleri sayesinde turizm açısından önemli bir potansiyele sahiptir. Son yıllarda turist sayısında ve turizm gelirlerinde önemli artışlar yaşayan ülke, turizm açısından önemli bir marka haline gelmiştir. Türkiye'nin turizm alanında uluslararası rekabet gücünü artırması

ve daha başarılı olabilmesi için devletin doğru ekonomik ve politik adımlar atması son derece önemlidir (Balıkçioğlu ve Oktay, 2015: 115).

Türkiye’de turizm, Cumhuriyetin kuruluşundan beri önem verilen sektörler arasında yer almaktadır. Bu doğrultuda ülkede, sektörü geliştirmek ve bu alanda yatırımları teşvik etmek için teşvik ve desteklere yönelik yasal düzenlemeler yapılmıştır (Özkaya ve Doğru, 2023). Türkiye’de turizm sektörü, özellikle 1980 sonrasında devlet teşvikleri sayesinde önemli bir gelişme göstermiş, ekonomik sıkıntı dönemlerinde sağladığı döviz girdisi sayesinde dış açığın ve işsizliğin azaltılmasında ve ödemeler dengesinin iyileştirilmesinde sektör önemli rol oynamıştır (Karataş ve Tetik, 2018: 1). Teşvik politikaları, işletmelere sunulan destekleri genişletmiş ve tesis sayısını artırmıştır. Bu dönemdeki olumlu gelişmeler tesis sayısı ile sınırlı kalmamış, turist sayısı ve turizm gelirlerine de yansımıştır (Şanlıoğlu ve Özcan, 2017: 113).

Türkiye’de turizmi teşvik etmeye yönelik ilk yasal düzenleme 1950 tarihli ve 5647 sayılı Turizm Kurumlarını Teşvik Kanunu’dur. Söz konusu yasal düzenleme ile teşviklerden yararlanabilecek işletmeler, bu teşviklerden yararlanma koşulları ve işletmelerin denetimine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Sonrasında 1953 yılında çıkarılan yasayla sektörü teşvik yönünde önemli bir adım atılmış ve turizm sektöründeki yatırımlara on yıl süreyle vergi muafiyeti getirilmiştir (Toker, 2007: 91).

Türkiye’de turizm sektörüne yönelik teşvikler planlı dönemle hız kazanmış, 1980 sonrasında yatırımcılara verilen nakdi ve ayni teşvikler sayesinde turizm gelirlerinde önemli artışlar görülmüştür (Selim vd., 2022: 760; Dalgın vd. 2015: 174). Sektörün canlılığını ve turist sayısını artırmak amacıyla 1982 yılında Turizm Teşvik Kanunu çıkarılmıştır. İlgili kanun, günümüz turizm sektörünün gelişmesinde önemli rol oynamaktadır. Bu kanunla bazı bölgelerin tüm alt ve üst yapı imkânlarının turizme açılmasının önü açılmış, böylece Türkiye’de nitelikli tesislere sahip turizme yönelik bölgeler oluşturulmuştur (Toker, 2007: 91).

Türkiye’de turizm sektörüne yönelik 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı’nın Yeni Yatırım Teşvik Sisteminde yer alan bazı teşvikler uygulanmaktadır. Uygulanan bu teşvikler arasında; KDV İstisnası, Gümrük Vergisi Muafiyeti, Vergi İndirimi (Yatırıma Katkı Oranı), SGK Primi İşveren Hissesi Desteği, SGK Primi İşçi Hissesi Desteği (Sadece 6. Bölge), Emlak Vergisi Muafiyeti, Bina İnşaat

Harç Muafiyeti, Damga Vergisi ve Diğer Harç Muafiyetleri yer almaktadır. Bu teşvik uygulamalarına Tablo 8’de yer verilmiştir.

Tablo 8: Türkiye’de Turizm Sektörüne Yönelik Uygulanan Vergi Teşvikleri

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı’nın Yeni Yatırım Teşvik Sistemi Kapsamında Sağladığı Teşvikler	
KDV İstisnası ve İndirimli KDV uygulaması	Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici Madde 37’de yer alan, Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında 31.12.2028 tarihine kadar turizm amaçlı inşaat harcamalarına yönelik KDV istisnası getirilmiştir. Yapılan düzenlemeyle turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal ve hizmet teslimleri 31.12.2028 tarihine kadar KDV’den istisna tutulmuştur. Yatırım teşvik belgeli turizm yatırımlarına yönelik makine ve teçhizat harcamaları da KDV’den muaftır. Ayrıca Türkiye’de turizm için indirimli KDV oranı (konaklama ve yeme-içme %10 KDV) uygulanmaktadır.
Gümrük Vergisi Muafiyeti	Yatırım teşvik belgesi kapsamında yurt dışından temin edilmesi planlanan yatırım malları veya makine ve teçhizatın ithalatı sırasında Yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince gümrük vergisi muafiyeti uygulanmaktadır. Bu muafiyet genel teşvik kapsamında olup, tüm bölgeleri kapsamaktadır.
Vergi İndirimi	Yatırıma katkı tutarına ulaşılmaya kadar gelir veya kurumlar vergisi indirimli oranda uygulanır. Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, yatırımın kısmen veya tamamen işletildiği hesap döneminden başlayarak, yatırıma katkı tutarına ulaşılmaya kadar, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı payı ve vergi indirimi oranları dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanmaktadır.
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	Yatırım Teşvik Belgesi kapsamı yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının 6. bölgede tamamının, diğer bölgelerde yarısının karşılanmasıdır.
Sigorta Primi Desteği	Yatırım Teşvik Belgesi kapsamı yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının Bakanlıkça (sadece 6. bölge için geçerlidir) karşılanmasıdır.
Faiz veya Kâr Payı Desteği	Teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının %70’ine kadar kullanılan krediye ilişkin ödenecek faiz veya kâr payının belli bir kısmının karşılanmasıdır.
Turizm İşletme Belgeli Tesislere Sağlanan Diğer Avantajlar	
Emlak Vergisi Muafiyeti (1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu)	Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında, Turizm işletme belgesi almış mükelleflere ait binalar, turizm işletme belgesinin alındığı yılı takip eden yıldan itibaren 5 yıl süreyle emlak vergisinden muaftır. Bu kapsamda, inşa edilen binalar, inşaatın tamamlandığı tarihi takip eden yıldan itibaren 5 yıl süreyle Emlak Vergisinden muaftır.
2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında inşa edilen binalar, Kültür ve Turizm Bakanlığı ile teşvik kararı alınan otel, motel ve benzeri turistik tesisler” bina inşaat harcından muaf tutulanlar arasında yer almaktadır.
488 sayılı Damga Vergisi Kanunu	İhracat işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen tüm kâğıtlar damga vergisinden muaftır.
Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası;	İhracatı artırmak amacıyla, ihracata, ihracat sayılan satış ve teslimlere, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere vergi, resim ve harç muafiyeti uygulanmaktadır.

Kaynak: Tablo yazar tarafından hazırlanmıştır.

Vergi indirimi teşvik sisteminde sektörler; hedef yatırım ve öncelikli yatırım olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Hedef yatırım teşviklerinden 2025 yılı içerisinde yapılması planlanan 50 oda ve üzeri 1, 2, 3, 4 veya 5 yıldızlı oteller, butik oteller, Termal oteller, Özel konaklama tesisleri, Dağ evleri ve yayla evleri (Kırsal turizm) yararlanmaktadır. Asgari yatırım tutarı 1. ve 2. bölgelerde 12 milyon TL, 3, 4, 5 ve 6. bölgede asgari 6 Milyon TL seviyesindedir. Bu destekler tüm bölgeler için yatırım katkı oranı %20, vergi indirim oranı % 60 seviyesindedir. Öncelikli yatırım teşviklerinden ise, kültür ve turizm

koruma ve gelişim bölgelerinde, turizm merkezlerinde, Kültür ve Turizm Bakanlığının ilgili alan başkanlıkları sınırları içerisinde veya termal turizm konusundaki turizm konaklama yatırımları yararlanmaktadır. Bu teşvikler tüm bölgeler için sabit olup, yatırım katkı oranı %30, vergi indirim oranı %60'tır.

Türkiye’de turizm sektörüne yönelik yatırım teşviklerinden yararlanabilmek için Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan Turizm Yatırım Belgesi veya Turizm İşletme Belgesi alınması gerekmektedir. Turizm teşviklerinin büyük çoğunluğu otellere yöneliktir.

Türkiye’de teşvikler bazı istisnalar dışında genellikle her bölgede eşit oranda uygulanmaktadır. KDV istisnası, Gümrük Vergisi Muafiyeti, Vergi İndirimleri, SGK Prim İşveren Desteği, Yapı Harçları Muafiyeti, Emlak Vergisi Muafiyeti ve Damga Vergisi Muafiyeti tüm bölgelerde eşit bir şekilde uygulanmaktadır. Teşviklerinden sadece SGK Prim İşveren Desteği bölgelere göre farklılık söz konusudur. Ayrıca SGK Prim İşçi Desteği ve Gelir Vergisi Stopaj Desteği sadece 6. bölgede 10 yıl olarak uygulanmaktadır. Tablo 9’da Türkiye’de bölgelere göre uygulanan turizm vergi teşviklerine yer verilmektedir.

Genel vergi teşviklerinin yanı sıra Türkiye’de stratejik hizmet ihracatı olarak değerlendirilen ve son yıllarda yabancı turist sayısı hızla artan sağlık turizmine yönelik önemli vergi teşvikleri uygulanmaktadır. Bu teşvikler arasında; yabancı hastalara %0 KDV uygulaması, bu alanda faaliyet gösteren işletmelere %80 Kurumlar Vergisi indirimi ve Ticaret Bakanlığı tarafından uygulanan daha birçok vergi dışı destekler yer almaktadır.

Tablo 9: Türkiye’de Bölgelere Göre Uygulanan Turizm Vergi Teşvikleri

Teşvik unsuru	1.Bölge	2.Bölge	3.Bölge	4.Bölge	5.Bölge	6.Bölge
KDV İstisnası	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Gümrük Vergisi Muafiyeti	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Vergi İndirimi Öncelikli Yatırım (Yatırıma Katkı Oranı/ Vergi İndirimi Oranı)	30/60	30/60	30/60	30/60	30/60	30/60
Vergi İndirimi Hedef Yatırımlar (Yatırıma Katkı Oranı/ Vergi İndirimi Oranı)	20/60	20/60	20/60	20/60	20/60	20/60
SGK Prim İşveren Desteği	Yok	1 Yıl	2 Yıl	4 Yıl	8 Yıl	12 Yıl
SGK Prim İşçi Desteği	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	10 Yıl
Gelir Vergisi Stopaj Desteği	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	10 Yıl
Emlak Vergisi Muafiyeti	Var	Var	Var	Var	Var	Var

Türkiye’de Turizm Sektörüne Uygulanan Vergi Teşviklerinin Değerlendirilmesi

Damga Vergisi Muafiyeti	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Yapı Harçları Muafiyeti	Var	Var	Var	Var	Var	Var

Kaynak: Tablo yazar tarafından hazırlanmıştır.

Uygulanan vergi teşviklerine ek olarak turizm sektörüne COVID-19 salgını nedeniyle 31 Temmuz 2020 tarihinden itibaren yeni vergi düzenlemeleri de getirilmiştir. Bu çerçevede, turizm sektörü ile doğrudan ve dolaylı bağı olan konaklama ve yeme içme sektörü gibi sektörlerde KDV oranları önce yılsonuna kadar %8’den %1’e indirilmiş (31 Temmuz 2020 tarih ve 31220 sayılı Resmi Gazete), daha sonra KDV indirimi süresi uzatılmıştır (Avcı ve Yıldırım, 2023: 73).

6. Türkiye’de Turizm Sektörüne Uygulanan Vergi Teşviklerinin Değerlendirilmesi

Türkiye’de turizme uygulanan vergi teşviklerini değerlendirmeden önce bu alanda daha önce yapılan çalışmalardan oluşan literatür incelenecektir. Tablo 10’da, Türkiye’de turizm sektörüne uygulanan teşvikleri değerlendiren literatürdeki çalışmalara yer verilmektedir.

Tablo 10: Türkiye’de Turizme Yönelik Vergi Teşvikleri İle İlgili Literatür

Yazarlar	Çalışmanın Yılı	Sonuç ve Öneriler
Aydoğuş vd.	2006	Turizm sektörüne yapılan teşviklerin Türkiye ve Yunanistan açısından karşılaştırıldığı çalışmada, Türkiye’de teşviklerin sadeleştirilmesi gerektiği ve Yunanistan’da olduğu gibi tüm sektör gruplarını kapsayan tek bir kanunun uygulanması savunulmaktadır.
Toker	2007	1985–1989 döneminde sektöre yönelik teşvik politikalarında hibe niteliğindeki nakit yardımların ön plana çıktığı görülmektedir. Bu dönemde sektörde gerçekleştirilen yatırımlar ve elde edilen gelirlerde kayda değer artışlar yaşanmıştır. Ancak 1989 sonrasında nakit yardımların azaltılmasıyla birlikte, yatırım ve gelir artış hızının önceki döneme kıyasla yavaşladığı gözlemlenmiştir. 2000 yılı itibarıyla sektöre yapılan desteklerde vergi teşviklerinin payı artırılmıştır.
Küçükaltan ve Eskin	2008	Otel işletmelerinin yatırım maliyetlerinin yüksek olması ve geri ödeme sürelerinin uzun olması nedeniyle teşvikler, hem yatırım hem de işletme aşamasında sektörün gelişmesi üzerinde önemli etkiye sahiptir.
Şakar	2011	Uygulamadaki karmaşıklığın giderilmesi için sektöre yönelik tüm teşvikler kapsamlı olarak tek bir kanunda düzenlenmelidir.
Balıkçioğlu ve Oktay	2015	Turizm sektörüne yapılan mali desteklerin (yatırım, istihdam ve vergi teşviki) artırılmasının sektörün büyümesi ve uluslararası rekabet gücünün artması için gerekli olduğu ifade edilmektedir.
Şanlıoğlu ve Özcan	2017	Türkiye’de turizm teşvik sisteminin karmaşık bir yapıda olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca teşvik sisteminin (bürokrasi, kırtasiye) çok yavaş işlemesi de önemli bir sorun teşkil etmektedir.
Aybarç vd.	2019	Türkiye’de turizme yönelik kamu teşviklerinin iller düzeyinde etkinliğinin araştırıldığı çalışmada, Akdeniz ve Ege bölgelerinin Doğu bölgelerine göre turizm açısından daha etkin olduğu tespit edilmiştir.
Karakaş vd.	2019	Turizm teşviklerinden yararlanma sürecinde başvuru aşamalarının sadeleştirilmesi ve bürokratik işlemlerin azaltılması gerekmektedir. Kamu kuruluşlarının işletmelere sadece teşvik sağlaması değil, aynı zamanda danışmanlık hizmeti de vermesi gerekmektedir.
Mutlu ve Başer	2020	Yüksek kapasiteli işletmeler, sahip oldukları yüksek gelir düzeyi nedeniyle KDV indiriminden tam anlamıyla yararlanamamaktadır. Buna karşılık, KDV

		indiriminin düşük kapasiteli otel işletmeleri açısından daha önemli ve etkili bir teşvik unsuru olduğu görülmektedir.
Selim vd.	2022	Turizme sağlanan teşviklerin turizm talebi üzerindeki etkisi incelenmiş ve sabit yatırım ile istihdam yaratma amacıyla yapılan teşviklerin uzun dönemde net turizm gelirleri ile beraber hareket ettiği tespit edilmiştir.
Özkaya ve Doğru	2023	Sektörü geliştirmek için teşviklerin yasal zemininin oluşturulduğu ve teşviklerin turizm sektörünün gelişimine katkı sağladığı vurgulanmıştır. Ayrıca teşviklerin, hem ülkeye yapılan yatırımları arttırdığı hem de yeni istihdam alanı yaratarak işgücü piyasasını olumlu etkilediği ifade edilmektedir.
Şengül ve Kalıpçı	2025	Turizm sektörüne yönelik vergi düzenlemelerinin oldukça karmaşık bir yapıda olduğu ve bu durumun işletmelerin mevzuata uyumunu zorlaştırdığı ve vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilediği belirtilmiştir. Vergi mevzuatında sektörel farklılıkları dikkate alan, daha sade ve rehberlik odaklı bir yaklaşımın benimsenmesinin, turizm sektöründe sürdürülebilir vergi uygulamalarının geliştirilmesi açısından kritik öneme sahip olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca, büyük ölçekli yatırımlar için vergi teşvikleri daha erişilebilirdir, fakat küçük ve orta ölçekli işletmeler bu teşviklere erişmekte zorluk çekmektedir. Özellikle kırsal kesimde faaliyet gösteren butik oteller ve kamp alanları, bu destek mekanizmalarına erişemedikleri için finansal sürdürülebilirlik açısından dezavantajlıdır.

Kaynak: Tablo yazar tarafından hazırlanmıştır.

Literatürde yer alan çalışmalardan elde edilen sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde; teşviklerin turizm sektörünün gelişmesi yönünde etkili olduğu (Mutlu ve Beşer, 2020; Balıkcıoğlu ve Oktay, 2015) mali desteklerin daha da arttırılmasının sektörün büyüme ve uluslararası rekabet gücünü arttıracacağı ifade edilmektedir. Ayrıca turizme yönelik teşvik uygulamalarının karmaşık olduğu (Aydoğuş vd., 2006; Şakar, 2011; Şanlıoğlu ve Özcan, 2017, Şengül ve Kalıpçı 2025), bunu gidermek için teşviklerin tek bir kanunda toplanarak sadeleştirilmesinin etkili olabileceği savunulmaktadır. Vergi uygulamalarında ortaya çıkabilecek belirsizliklerin giderilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla, mükelleflere yol gösterici nitelikte açık ve anlaşılır bir vergi rehberinin hazırlanması önerilmiştir (Şengül ve Kalıpçı, 2025: 68). Ayrıca özellikle otel yatırımlarının yüksek maliyetli olması, teşviklerin yatırım aşamasında olduğu kadar işletme aşamasında da uygulanmasını önemli kılmaktadır (Küçükaltan ve Eskin, 2008). Özellikle kurumlar vergisi mükellefi olan büyük otellerin yatırım indirimi teşviklerinden daha fazla faydalanması, sektördeki vergi adaletini zedelemektedir (Şengül ve Kalıpçı, 2025: 68).

OECD ülkeleri ve Türkiye’de turizm sektörüne yönelik uygulanan vergi teşvikleri genel olarak incelendikten sonra, bu alanda literatürde yer alan çalışmalar da dikkate alınarak, Türkiye’de turizm sektörüne uygulanan vergi teşviklerinin olumlu ve olumsuz yönlerinin değerlendirilmesi şu şekildedir:

Teşviklerin olumlu yönleri;

- Türkiye’de turizm yatırımlarını cazip hale getirmek için çok sayıda vergi teşviki aracı (KDV istisnası, Gümrük Vergisi Muafiyeti, Vergi İndirimleri, SGK Prim İşçi-İşveren Desteği, Yapı Harçları Muafiyeti, Emlak Vergisi Muafiyeti ve Damga Vergisi Muafiyeti) geliştirilmiştir.
- Sağlık turizmi gibi stratejik alt sektörde özel vergi avantajlarının devreye girmesi olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.
- Bölgesel teşvik sistemiyle ülke genelinde turizmin dengeli gelişmesi hedeflenmiştir. Vergi indiriminde asgari yatırım tutarı bakımından bölgeler arasında farklılık mevcuttur. Vergi indiriminden yararlanmak için yatırım tutarı 1. ve 2. bölgelerde asgari 12 milyon TL, 3, 4, 5 ve 6. bölgede asgari 6 milyon TL seviyesindedir.
- Kriz, salgın vb. gelişmeler turizme yönelik vergi teşvik politikaları üzerinde etkili olmaktadır. Şöyle ki, 2020 COVID salgınında tüm dünyada olduğu gibi sektör hem turist sayısı hem de turizm gelirleri bakımından yaklaşık %70 oranında küçülse de, iki yıl içinde yeniden toparlamıştır. Diğer OECD ülkelerinde göre Türkiye’de sektörün toparlanması çok daha hızlı olmuştur.
- Doğal kaynakları koruyan, iklim ve sürdürülebilirlik hedeflerine katkı sağlayan, kaynak verimli ve düşük karbonlu üretimi amaçlayan yatırımlar, günümüzde yatırım destek programına alınmıştır. Böylece sürdürülebilir ve çevreye duyarlı turizm faaliyetlerinin desteklenmesi planlanmaktadır.

Türkiye turizm sektörüne yönelik olarak uygulanan vergi teşviklerinin yukarıda belirtilen çeşitli olumlu etkileri bulunmakla birlikte, mevcut uygulamaların sektörün ihtiyaçlarını karşılamada yeterli düzeyde olduğunu söylemek güçtür.

Vergi teşviklerinin olumsuz yönleri;

- Vergi teşvikleri genellikle kapasite artışına yönelik uygulanmaktadır. Bu doğrultuda, büyük ölçekli yatırımlar daha fazla teşvikten yararlanırken, performans ve kaliteli hizmet gibi kriterler dikkate alınmamaktadır.
- Türkiye’de turizm işletmelerine uygulanan teşvikler; 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu; Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı’nın Yeni Yatırım Teşvik Sistemi ve diğer kanunlarla (Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu, Damga Vergisi Kanunu gibi) uygulanmaktadır. Görüldüğü üzere, sektöre uygulanan vergi teşvikleri birçok farklı kanun altında gruplandırılmış olup karmaşık bir yapıya yol açmaktadır. Bu karmaşıklığı ortadan kaldırmak için, sektöre yönelik vergi teşvik uygulamaları tek bir kanun altında birleştirilebilir.
- Vergi muafiyeti ve indirimleri daha çok işletmelerin kuruluş aşamasında belirli dönemi kapsamaktadır. İşletme aşamasına yönelik uygulamalar oldukça sınırlıdır.
- Vergi teşvikleri incelendiğinde çevreye duyarlı sürdürülebilir turizm faaliyetlerine yönelik vergi teşvik uygulamalarının oldukça sınırlı olduğu görülmektedir. Bu alanda asgari 50 Milyon TL tutarındaki yatırımlar destek kapsamına alınmaktadır.
- Bölgesel teşvik sistemi hayata geçirilmiş olsa da teşvikler bakımından bölgelerarasında önemli farklılıklar yoktur. Sadece SGK prim işveren desteği uygulama yılı bölgelere göre değişmekteyken, SGK prim işçi desteği ve Gelir Vergisi stopaj desteği sadece 6. bölge için 10 yıl uygulanmaktadır. Özellikle kırsal ya da az kalkınmış bölgelerde turizm destekleri, yalnızca turistler için değil, yerel halk için de sosyal ve ekonomik kazanımlar yaratması açısından önemlidir.

Teşviklere yönelik eleştirileri özetlemek gerekirse; teşviklerin karmaşıklığı, mevsimsellik, bölgesel dengesizlikler, işletme aşamasındaki ağır vergi yükü, performans odaklı teşviklerin olmaması ve çevre dostu faaliyetlere verilen destek gibi alanlarda hâlâ iyileştirme potansiyeli bulunmaktadır.

Sonuç ve Öneriler

Türkiye, özellikle son yıllarda büyüme eğilimi içinde olan turizm sektöründe OECD ülkeleri içinde önde gelen ülkeler arasında yer almaktadır. Hem ülkeye gelen turist sayısı hem de turizmden elde edilen gelirler bakımından ülke, OECD ülkeleri arasında ilk 5 sırada yer almaktadır. Son 10 yıl içinde ülkeye gelen turist sayısı yaklaşık %70 oranda artarak 2024 yılında 62,3 milyon kişiye ulaşmıştır. Ziyaretçi sayısındaki artışa paralel olarak sektörden elde edilen toplam gelir de 2012 yılından günümüze %60 artarak yaklaşık 60,5 milyar dolara yükselmiştir. Türkiye son yıllarda turist sayısı ve toplam turizm gelirlerini önemli oranda arttırmasına rağmen, kişi başı turist harcamasının ciddi oranda artmadığı (bazı yıllar dalgalanmalar olsa da) dikkat çekmektedir. 2012-2024 arası dönemde kişi başı turist harcaması 800 ile 1.000 dolar arasında sınırlı seviyede hareket etmiştir.

Türkiye’de geçmişten günümüze, turizm sektörünün gelişmesi ve uluslararası alanda rekabet gücünü arttırmak amacıyla birçok teşvik politikası uygulanmıştır. Özellikle 1980’lerden itibaren ivme kazanan teşvikler, günümüzde genellikle vergi teşvikleri şeklinde uygulanmaktadır. Günümüzde turizme uygulanan vergi teşvikleri arasında; KDV İstisnası, Gümrük Vergisi Muafiyeti, Vergi İndirimi (Yatırıma Katkı Oranı), SGK Primi İşveren Payı Desteği, SGK Primi İşçi Payı Desteği (Sadece 6. Bölge), Emlak Vergisi Muafiyeti, Bina İnşaat Harç Muafiyeti, Damga Vergisi ve Diğer Harç Muafiyetleri yer almaktadır. Türkiye’de turizme uygulanan vergi teşvikleri genel olarak değerlendirildiğinde, teşviklerin kapsamlı olmasına rağmen, genellikle yatırımları (özellikle büyük ölçekli otel yatırımlarını) desteklemek amacıyla uygulandığı görülmektedir. Sektörde performans odaklı ve bölgesel kalkınmayı destekleyen teşvikler söz konusu değildir. Sınırlı da olsa konaklama ve yeme-içme sektöründe tüketimi teşvik etmek amaçlı indirimli KDV uygulaması ve turistlere yönelik vergi iadesi uygulanmaktadır.

Türkiye’de turizm sektörünün son yıllarda turist sayısı, turizm gelirleri ve istihdama sağladığı katkılar açısından gösterdiği gelişimde, vergi teşviklerinin de önemli bir rol oynadığı ilgili literatürde sıklıkla vurgulanmaktadır. Bununla birlikte, salgın gibi turizm faaliyetlerini olumsuz etkileyen olağanüstü dönemlerde uygulamaya konulan ilave teşvik mekanizmalarının, sektörün pandemi sonrası dönemde hızlı bir toparlanma süreci yaşamasına katkı sağladığı değerlendirilmektedir. **Vergi teşviklerinin sektör için olumlu yönleri olmasına rağmen, OECD raporları da dikkate alındığında, bu teşviklerin tam olarak yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir. Şöyle ki, Türkiye’de**

turizm sektörüne yönelik vergi teşvikleri büyük ölçüde yatırım ve yatırımcı odaklı olmakla birlikte, çevreye duyarlı sürdürülebilir turizm odaklı, talebi teşvik etmeye yönelik ve yabancı turist harcamalarına doğrudan teşvik uygulamaları gibi alanlarda eksiklikler bulunmaktadır. Ayrıca turizm teşvikleri ile ilgili diğer sorunlar arasında; teşviklerin çok sayıda farklı kanunda çıkarılması nedeniyle oldukça karmaşık yapıda olması; vergi teşviklerinin işletmelerin kuruluş aşamasını kapsamaması ve işletme aşamasına yönelik teşviklerin oldukça sınırlı olması ve uygulanan teşviklerde bölgelerarası önemli farklılıkların bulunmaması yer almaktadır. Türkiye’de turizm sektörüne yönelik vergi teşviklerinin, sektörün kalitesi, verimliliği ve sürdürülebilirliği üzerinde daha etkili olabilmesi için vergi teşviklerinin miktarını arttırmak yerine tasarımını düzenlemek gerekmektedir.

Kaynakça

- Avcı, U. & Yıldırım, T. (2023). “Devletin Turizmdeki Rolü Ve Kamu Politikaları”. *Türkiye Turizm Zirvesi Çalıştay Raporları*. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 4319, Turizm Fakültesi Yayın No: 15.
- Ayaz, N., & Tümer, E. (2024). “Turizm Sektörünün Dış Ticaret ve Ödemeler Dengesi Üzerindeki Etkileri”. *Safran Kültür ve Turizm Araştırmaları Dergisi*, 7(2): 366-378.
- Aybarç, S., Selim, S. & Kızılgöl, Ö.A. (2019). “Türkiye’de Turizme Yönelik Kamu Teşvik Politikaları Çerçevesinde İllerin Etkinlik Analizi”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1), 129-148.
- Aydoğuş, İ., Soybalı, H.H. ve. Baytok, A. (2006). Yunanistan ile Türkiye’de Uygulanan Turizm Yatırım Teşviklerinin Karşılaştırılması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(1): 1-22.
- Balıkçioğlu, E. & Oktay, K. (2015). “Türkiye’de Turizm Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisinin Kamu Politikaları Doğrultusunda Değerlendirilmesi”. *Sosyoekonomi*, 23(25): 113-125.
- Bilici, N. & Işık, Z. (2018). “Bölgesel Kalkınmada Yayla Turizmi: Rize İli Örneği”. *AÇÜ Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1): 1-21.
- Çımat, A. & Bahar, O. (2003). “Turizm Sektörünün Türkiye Ekonomisi İçindeki Yeri ve Önemi Üzerine Bir Değerlendirme”. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, (6): 1-18.
- Çiğdemli Özgen A. Ö. & Güçlü, A. (2019). “Kamu Sektörü Tarafından Gerçekleştirilen Turizm Yatırımlarının TRC 3 Bölgesi Açısından Değerlendirilmesi”. *Journal of Academic Value Studies*, 5(3): 418-432.
- Çimen Aktaş Z., Kutlu, D., Sarıçoban, K. & Ongun, U. (2024). “The Competitiveness of Turkish Tourism in the Global Market”. *Sustainability*, 16(24), 11232. <https://doi.org/10.3390/su162411232>.
- Dalgın, T., Karadağ, L. & Bingöl, Z. (2015). “Türkiye’de Turizm Girişimciliğinin Gelişimi ve Turizmle İlgili Sağlanan Teşvikler”. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(1): 174-184.

- Giray, F. & Ömür, Ö.M. (2014). “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde Vergi Teşvikleri ve Etkinliği: Türkiye Uygulaması”. *U.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(2): 31-51.
- Karakaş A., Aslan A. & Esen Ş. (2019). “Turizm teşvik ve desteklerinin paydaşların bakış açısıyla değerlendirilmesi”. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 10(Ek Sayı): 366-375.
- Karataş, G. & Tetik, N. (2018). “Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinin TMS-20 Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (1): 1-25.
- Küçükaltan, K., & Eskin, İ. (2008). “Türkiye’deki Otel İşletmelerine Bir Finansman Modeli Olarak Teşvikler”. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(2): 158-172.
- Mutlu, E.E. & Başer, G. (2020). “Turizm Yatırım Teşvikleri Çerçevesinde Antalya”. *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, 31(3): 264-275.
- OECD (2020), *OECD Tourism Trends and Policies 2020*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6b47b985-en>.
- OECD (2022), *Tourism Receipts and Spending*, <https://www.oecd.org/en/data/indicators/tourism-receipts-and-spending.html?oecdcontrol-31246f31b1-var3=2022>.
- OECD (2022b), *OECD Tourism Trends and Policies 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/a8dd3019-en>.
- OECD (2024a), *OECD Tourism Trends and Policies 2024*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/80885d8b-en>.
- OECD (2024b), *Tax Policy Reforms 2024: OECD and Selected Partner Economies*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/c3686f5e-en>.
- OECD (2025), *Tax Policy Reforms 2025: OECD and Selected Partner Economies*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/de648d27-en>.
- OECD (2026), *Key Tourism Economic Indicators*, [https://data-explorer.oecd.org/vis?fs\[0\]=Topic,1%7CIndustry%252C%20business%20and%20entrepreneurship%23STI%23%7CTourism%23STI_TOR%23&pg=0&fc=Topic&bp=true&snb=7&df\[ds\]=dsDisseminateFinalDMZ&df\[id\]=DSD_TOURISM_KEY%40DF_KEY](https://data-explorer.oecd.org/vis?fs[0]=Topic,1%7CIndustry%252C%20business%20and%20entrepreneurship%23STI%23%7CTourism%23STI_TOR%23&pg=0&fc=Topic&bp=true&snb=7&df[ds]=dsDisseminateFinalDMZ&df[id]=DSD_TOURISM_KEY%40DF_KEY)

[IND_PC&df\[ag\]=OECD.CFE.TOU&df\[vs\]=1.0&dq=..&pd=2019,2025&to\[TIME_PERIOD\]=false&vw=tb.](#)

- Ömür, Ö.M. (2021). “İhracat Gelirleri İle Çeşitli Sektörlere Yapılan Kamu Yatırım Harcamaları İlişkisi: Türkiye’de Düzey 1 Bölgeleri Örneği”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (60): 589-608.
- Özkaya, F.N. & Doğru, Ç. (2023). “İktisadi Olarak Teşvik Kavramı İle Türkiye’de Turizme Yönelik Teşvik Politikaları”. *Uluslararası İlişkiler ve Diplomasi Dergisi*, 6(1): 43-67.
- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (2025). *Yeni Yatırım Teşvik Sistemi*, https://www.yatirimadestek.gov.tr/pdf/assets/upload/dosyalar/sunum-yatirim_tesvik_uygulamalari.pdf.
- SBB. (2023). On İkinci Kalkınma Planı (2024-2028) Turizm. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.
- Selim, S., Çelenk, A. & Van, M.H. (2022). “Türkiye’de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşviklerin Turizm Talebi Üzerindeki Etkisi: Yapısal Kırılmalı Bir Analiz”. *Yönetim ve Ekonomi*, 29(4): 759-784.
- Şakar, A.Y. (2011). Türk Turizm Sektörüne Sağlanan Vergi Teşvik Düzenlemeleri. *Yaklaşım Dergisi*, (226): 1-6.
- Şanlıoğlu, Ö. & Özcan, E.Ö. (2017). Türkiye’de Uygulanan Turizm Teşvik Politikaları ve Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(2): 97-117.
- Şengül, A. & Kalıpçı, M.B. (2025). “Türkiye’de Turizm Sektöründe Vergi Uygulamaları: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. *Turizm Ekonomi ve İşletme Araştırmaları Dergisi*, 7(1): 64-78.
- Tekin, Ö. F. (2021). “Yayla Turizminin Kırsal Kalkınma ve Sürdürülebilir Turizm Bağlamında Değerlendirilmesi: Rize Örneği”. *Çatalhöyük Uluslararası Turizm Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (7): 16-28.
- Toker, B. (2007). “Türkiye’de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi”. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(2): 81-92.
- TUIK (2025), *Turizm İstatistikleri*, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Turizm-İstatistikleri-IV.-Ceyrek:-Ekim-Aralık-ve-Yillik,-2024-53660>.

- Ward, L.T. & Shiels, D. (2017). “20 Reasons You Should Integrate Tourism into Your Development Agenda”.*World Bank Blogs*, https://blogs.worldbank.org/en/psd/20-reasons-you-should-integrate-tourism-your-development-agenda?utm_source.
- Yıldız, Ö. & Işıldar, P. (2020). “2016 Türkiye Turizm Krizi Üzerine Bir İnceleme”. *Journal of Yasar University*, 15(59): 407-425.
- Yozukmaz, N., Akıncı Ekiztepe, B. & Çeken, H. (2014). “The Importance of Rural Tourism: Rural Tourism Practices in the World and in Turkey”. *International Journal of Social and Economic Sciences*, 4 (2): 37-44.

ISSN: 2149-5203

MAD
Maliye Araştırmaları Dergisi

Adres: Sakarya Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü, Esentepe Kampüsü 54187
Sakarya / Türkiye

maliyearastirmalari@sakarya.edu.tr

Tel: +90 (264) 295 6357

Fax: 0 (264) 295 5562