

2023/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
**Vergi Tekniği**  
11 Haziran 2023 Pazar – 16.00 - 18.00 ( 2 Saat )

- Uyarı!**
- [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerekliginde sınav görevlilerine başvurunuz.
  - [2] Cevap kağıdı üzerinde, "not talep eden ifadeler" veya "cevap dışında herhangi bir şey" yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranışın adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
  - [3] **Bu sınav 5 sorudan oluşmaktadır.**

**Sorular**

**Soru 1 :** Mükellef Bay A'nın mal ve hizmet aldığı mükelleflerden X Ltd. Şti hakkında düzenlenen 15.03.2023 tarihli vergi tekniği raporunda söz konusu firmanın sahte belge düzenleyicisi olduğu sonuç ve kanaatine varılmıştır. Söz konusu rapor ve Ba-Bs bildirimlerine göre mükellef Bay A, X Ltd. Şti 'den 2020 yılında KDV Dahil 110.000 TL, 2021 yılında ise KDV Dahil 550.000 TL sahte belge kullandığı ön tespiti yapılmıştır. (KDV Oranı %18)

Yine mükellef Bay A'nın mal ve hizmet sattığı Y Ltd. Şti. hakkında KDV iade talebi nedeniyle düzenlenen KDV İadesi Kontrol raporunda alt mükellef fatura kontrol segmenti hata vermiş ve mükellef Bay A'nın söz konusu firmaya 2022/Aralık döneminde KDV Dahil 400.000 TL (KDV Oranı %18) fatura düzenlememiği tespit edilmiş. Bu durum Bay A'nın bağlı olduğu vergi dairesine Y Ltd. Şti 'nin KDV iadesi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından 12.04.2023 tarihinde bildirilmiştir.

Mükellef Bay Alarındaki tüm bu bilgi ve veriler, 10.05.2023 tarihinde ilgili ön tespit ve izaha davet komisyonuna intikal ettirilmiştir. Bay A hakkında 10.02.2023 tarihinde başlanmış 2021 yılına ilişkin iade talebinden kaynaklanan ve halen devam eden vergi incelemesi bulunmaktadır. Ayrıca mükellef Bay A'nın 2020 yılında belgesiz mal ve hizmet satışı yaptığına dair 05.03.2023 tarihli bir ihbar dilekçesi bulunmaktadır.

Bay A'nın vergiler hariç mal ve hizmet alışları toplamı 2020 yılında 5 Milyon, 2021 yılında 10 milyon, 2022 yılında 15 milyon TL'dir. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge kullanımına ilişkin ön tespit hadleri 2020 için 100.000, 2021 için 109.000, 2022 için 148.000 ve 2023 için 320.000 TL'dir.

Ön tespit ve izaha davet komisyonunun mükellef Bay A'yalarındaki ön tespitler için ön tespit ve/vya izaha davet yazısı gönderip göndermeyeceğini, eğer gönderecek ise hangi dönemler için hangi tespitleri dahil edip etmeyeceğini ilgili mevzuatını da (yargı kararları, doktrin ve özelgeler ilgili mevzuat kapsamında değildir) açıklayarak değerlendiriniz. (20 Puan)

**Soru 2 : Vergi Tekniği Raporlarının;**

- a- Vergi Ceza İhbarnamelerine ek yapılmasıının gerçeli olup olmadığını 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği kapsamında değerlendiriniz. (10 Puan)
- b- Vergi Ceza İhbarnamelerine ek yapılmasıının "Silahların Eşitliği İlkesine" aykırı olup olmadığını söz konusu ilkeyi de açıklayarak ve son dönemde verilen bağlayıcı mahkeme kararlarına (Danıştay VDDK ve Anayasa Mahkemesi) da atıfta bulunarak değerlendiriniz (15 Puan).

**Soru 3:** 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde düzenlenen "ispat" müessesesini, idari yargılama ilkelerinden "Re'sen Araştırma İlkesi" ile "Delil Serbestisi İlkesi" yönünden söz konusu ilkeleri de açıklayarak değerlendiriniz. (15 Puan)

**Soru 4:** Bay X'in, 2014 yılında bir adet, 2015 yılında iki adet, 2017 yılında üç adet, 2018 yılında iki adet ve 2019 yılında bir adet olmak üzere toplam dokuz adet gayrimenkul satışı yaptığı tespit edilmiştir. Bay X'in yaptığı satışlar vergi idaresince tespit edilmiş ve gayrimenkul alım satımına yönelik bir ticari kazancının olup olmadığına yönelik kendisinden izahat istenmiştir. Yıllar itibarıyla satışı yapılan gayrimenkullerin alış ve satış bedelleri 24/06/2020 tarihinde Bay X nezdinde düzenlenen tutanakla tespit edilmiş, anılan satışlar nedeniyle Bay X'in ticari kazanç elde etmediği yönündeki ifadesi tutanak altına alınmıştır. Anılan tutanak esas alınmak suretiyle Bay X hakkında 01/01/2014 tarih itibarıyla mükellefiyet tesis edilmiş ve Bay X tarafından elde ettiği ticari kazanç nedeniyle ödenmesi gereken vergilere ait matrahın belirlenmesi amacıyla takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmıştır. Takdir komisyonu kararında 2019 yılında satışı yapılan gayrimenkul için matrah takdiri yapılmış ve belirtilen matrah üzerinden Bay X adına vergi tarh edilmiş ve tarih edilen verginin bir katı tutarında hesaplanan vergi zayıf cezaları kesilmiştir. Anılan vergi ve cezaya ilişkin ibbarnameler Bay X'in ikametgah adresinde kendisine kanunlara uygun olarak 09.08.2021 tarihinde tebliğ edilmiştir. Tebliğ edilen ve dava konusu edilmeyen vergilerin ödenmemesi nedeniyle Bay X adına 11.01.2022 tarih ve ... sayılı ödeme emri düzenlenmiştir. Bay X hem bu ödeme emrinin hem de ödeme emrine konu tarhiyatının iptali istemiyle 14/01/2022 tarihinde ilgili yargı merciinde dava açmıştır.

Mükellefin iptal istemiyle açtığı davayı, Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanunu'nun "Ödeme Emrine İtiraz" başlığını taşıyan 58. Maddesinde yer alan hükümler ve konuya ilgili olarak verilen güncel Danıştay kararlarına da atıfta bulunarak değerlendiniz. (15 Puan)

**Soru 5:** Aşağıdaki örnek olayların her birinde kesilmesi önerilen cezalar için 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. Maddesinde düzenlenen "Tekerrür" hükümleri ihmal edilmiştir. Her bir olayı söz konusu kanun maddesi, ilgili tebliğ ve diğer idari düzenlemeler ile birlikte konuya ilgili verilmiş güncel ve uygulanmaya yön veren yargı kararlarını da dikkate alarak "Tekerrür" hükümleri bakımından değerlendiniz.

- a- Bay XY'nin 2020 yılı hesap ve işlemleri gelir vergisi yönünden incelemeye tabi tutulmuş, inceleme sonucunda 300.000 TL vergi zayıf cezası kesilmesi öngörmüştür. Söz konusu ceza 15.02.2022 tarihinde kesinleşmiştir. Daha sonra bu kez mükellef kurunun 2019 hesap dönemi işlemleri incelemiş, 03.04.2023 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporunda 200.000 TL vergi zayıf cezasının kesilmesi gereği tespit edilmiştir. (10 Puan)
- b- Kavaklıdere vergi dairesinin gelir vergisi yönünden mükellefi olan Bay X hakkında 2020 takvim yılına ilişkin yapılan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporuna göre kesilen 100.000 TL vergi zayıf cezası 28.08.2021 tarihinde kesinleşmiştir. Bay X 15 Kasım 2021 tarihinde Kavaklıdere Vergi Dairesindeki mükellefiyetine son vermiştir. 2022 Ocak ayında Konya Meram Vergi Dairesinde mükellefiyet tesis ettiren Bay X'in 2022 Haziran dönemi Katma Değer Vergisi iade talebi nedeniyle incelemiştir ve 22.02.2023 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporunda 250.000 TL vergi zayıf cezası kesilmesi gereği tespit edilmiştir. (5 Puan)
- c- Vergi Müfettişi Bay E tarafından 2017/Ocak ve 2018/Şubat dönemi sahte belge kullanımı yönünden sınırlı, 2022 hesap dönemi ise kurumlar vergisi yönünden tam olarak incelenen YXZ A.Ş'nın sahte belge kullanma incelemeleri tamamlanmış, 22.08.2022 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporlarında 2017 Ocak dönemi için 100.000 TL, 2018 Şubat dönemi için 150.000 TL vergi zayıf cezası kesilmesi öngörmüştür. Mükellef kurum söz konusu cezalar için 30.09.2022 tarihinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya girmiştir, komisyon tarafından 2017 Ocak dönemi için önerilen 20.000 TL, 2018 Şubat dönemi için önerilen 50.000 TL vergi zayıf cezasını kabul eder. mükellef kurum, aynı gün uzlaşma tutanağını imzalamıştır. Mükellef kurumun 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi yönünden devam eden incelemesi ise 30.05.2023 tarihinde tamamlanmış ve mükellef kuruma 80.000 TL kurumlar vergisi tarhiyatı ile 3 kat vergi zayıf cezası ( $80.000 \times 3 = 240.000,00$  TL) kesilmesi gereği kanaatine varılmıştır. (10 Puan)

2023/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
Vergi Tekniği  
11 Haziran 2023 Pazar – 16.00 - 18.00 ( 2 Saat )

## SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

### Cevap 1 –

#### (Kanun Maddesi)

İzaha Davete ilişkin yasal düzenleme 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesinde yapılmıştır. Güncel kanun metninin sorunun cevabına ilişkin hüküm içeren bölümleri aşağıdaki gibidir.

*a) Vergi incelemesine başlanmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyyaa uğradığını delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. (...)*

1. (...)
2. (...)

*b) (a) fikrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyati itibarıyla yaniltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyati itibarıyla yaniltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını (544 Sira No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2023'den itibaren 320.000 TL) geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir. (...) Bu fikrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*

*c) Hazine ve Maliye Bakanlığı bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*

### 519 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (c) fikrasının Hazine ve Maliye Bakanlığının verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 519 no'lu Vergi Usul Kanunu Tebliği ile ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merci, yapılacak ön tespitin ve izaha davetin şekli ve kapsamı, davet yapılacaklar, yapılan izahın değerlendirme süresi, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Tebliğin sorunun cevabına esas teşkil eden bölümleri aşağıdaki gibidir.

#### 1. Giriş ve Amaç

*Vergi mükellefiyetine ilişkin yükümlülük ve ödevlerin tam olarak yerine getirilmesi amacıyla ve vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde vergi idaresi, kamu idare ve müesseselerinden, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden çeşitli bilgiler toplamakta, yine bu amaç doğrultusunda mükellefler nezdinde inceleme ve denetimler yapmaktadır.*

Yapılan bu inceleme ve denetimler neticesinde vergi ziyyai tespit edilmesi halinde, mükellefler cezali tarhiyata muhatap olabilmektedir. Ancak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaya yönelik vergi incelemesi başta olmak üzere idarece gerçekleştirilen işlemler, süreci uzatabilmekte, bu da vergiye uyum maliyetlerini artıran bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır.

(...)

Vergi Usul Kanununun 370inci maddesinde yer alan indirimli cezanın uygulanması, yetkili merciler tarafından verginin ziyyaa uğradığını delalet eden emareler bulunduğu dair ön tespitin yapılmış olduğu hallerde mümkündür.

Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılananlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin aşağıda açıklanan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespiyi ifade eder.

### 3.1. Ön Tespitin Şartları

#### 3.1.1. Vergi İncelemesine Başlanılmamış veya Takdir Komisyonuna Sevk İşleminin Yapılmamış Olması

Vergi Usul Kanununun 370inci maddesinde bahsi geçen "vergi incelemesine başlanılmamış olması" ile "takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması", **ön tespitin ilgili olduğu konuya ilişkin olarak**; tespit tarihine kadar mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olmasını veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasını ifade eder.

#### 3.1.2. İhbarda Bulunulmamış Olması

Maddede bahsi geçen "ihbarda bulunulmamış olması", yetkili merciler tarafından yapılmış **ön tespite ilgili konu hakkında**, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olmasını ifade eder. Haklarında ön tespit konusuyla ilgili ihbar bulunan mükelleflere izaha davet yazısı ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge (SMİYB) kullanılmasına ilişkin ön tespit yazısı (SMİYB ön tespit yazısı) tebliğ edilmeyecek, **ön tespit konusu ile ilgisi bulunmayan ihbarlar ise izaha davete veya SMİYB ön tespit yazısının tebliğ edilmesine engel teşkil etmeyecektir.**

### 6. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılmasına İlişkin Yapılan Ön Tespitler

#### 6.1. Kapsam

Vergi Usul Kanununun 359uncu maddesinde yer alan kaçakçılık filleriley verginin ziyyaa uğratılmış olabileceği hallerde haklarında ön tespit yapılanlar izaha davet edilmezler. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanma filinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını (Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyle Yanıltıcı Belge kullanımına ilişkin ön tespit hadleri 2020 için 100.000, 2021 için 109.000, 2022 için 148.000 ve **2023 için 320.000 TL**'dır.) geçmeyen veya **bu tutarı geçse dahi** ilgili yıldaki **toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini** aşmayan mükelleflere SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanma filinin işlenmiş olabileceğine dair belge tutarının tespiti ile mal ve hizmet alış tutarının hesaplanmasında **vergiler hariç tutarlar dikkate alınacaktır.**

#### 6.1.1. SMİYB Toplam Tutarının İlgili Haddi Aşmaması

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanma filinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge tutarlarının toplamı vergiler

hariç, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen mükelleflere SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. hakkında sahte fatura düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (B) Ltd. Şti.'nin, (A) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların tutarı vergiler hariç 50.000 TL, 40.000 TL ve 10.000 TL olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 300.000 TL'dir.

Buna göre, kullanılan sahte faturaların toplam tutarı (100.000 TL) ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 15.000 TL'yi aşmış olmasına rağmen, söz konusu faturaların toplam tutarının bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını aşmaması nedeniyle mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilecektir.

#### **6.1.2. Mal ve Hizmet Alışlarının %5'inin Aşılmaması**

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceği dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge tutarlarının toplamı, 100 bin Türk lirasını geçse bile, bir takvim yılındaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilir.

Örnek: (C) Ltd. Şti. hakkında sahte fatura düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (D) Ltd. Şti.'nin, (C) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların toplam tutarı vergiler hariç 1.000.000 TL olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 20.000.000 TL'dir.

Buna göre, kullanılan sahte faturaların toplam tutarı (1.000.000 TL) bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını aşmış olmasına rağmen, söz konusu faturaların toplam tutarının ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 1.000.000 TL'yi aşmamış olması nedeniyle mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilecektir.

#### **6.1.3. İlgili Had ile Mal ve Hizmet Alışlarının %5'inin Aşılması**

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceği dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge tutarlarının toplamı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçen ve ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşan mükelleflere SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmez.

Örnek: (E) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (F) Ltd. Şti.'nin, (E) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların toplam tutarı vergiler hariç 1.000.000 TL olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 10.000.000 TL'dir.

Buna göre, kullanılan sahte faturaların toplam tutarının (1.000.000 TL), bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını ve ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 500.000 TL'yi aşmış olması nedeniyle mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmeyecektir.

#### **6.1.4. Ön Tespitlere İlişkin Tutarların Birlikte Değerlendirilmesi**

Mükelleflere SMİYB ön tespit yazısının tebliğ edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit itibarıyla, daha önce o yıl için yapılan ön tespitlerdeki tutarlar da dikkate alınarak, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasının ve/veya ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'inin aşılp aşılmadığı bakımından değerlendirilecektir.

Örnek: 3/2/2020 tarihinde (G) A.Ş. hakkında düzenlenen ve 10/8/2020 tarihindeki ön tespite ilişkin değerlendirmede esas alınan vergi tekniği raporunda, (H) Ltd. Şti.'nin 2019 yılına ilişkin vergiler hariç 120.000 TL'lik sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu mevcut olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 5.000.000 TL'dir. Öte yandan, (I) A.Ş. hakkında 4/9/2020 tarihinde düzenlenen ve 2/11/2020 tarihindeki bir başka ön tespite ilişkin değerlendirmede esas alınan vergi

tekniği raporunda ise (H) Ltd. Şti. hakkında 2019 yılına ilişkin vergiler hariç 200.000 TL 'lik sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu yer almaktadır.

3/2/2020 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmesi mümkün iken, 4/9/2020 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen fatura tutarı tek başına ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 250.000 TL'yi aşmamış olmakla birlikte, 3/2/2020 tarihinde düzenlenen rapora istinaden tebliğ edilen SMİYB ön tespit yazısındaki 120.000 TL ile 4/9/2020 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen 200.000 TL'nin toplamının (120.000 TL + 200.000 TL = 320.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 250.000 TL'yi aşmış olması nedeniyle mükellefe 4/9/2020 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmeyecektir.

#### **6.1.5. Ön Tespit Şartlarının Her Yıl İçin Ayrı Ayrı Değerlendirilmesi**

Mükellefler hakkında tek bir vergi tekniği raporunda birbirinden farklı yıllara ilişkin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanlıltıcı belge kullanılmış olabileceğine dair bulguların mevcut olması durumunda, söz konusu 100 bin Türk lirası sınırının veya %5'lik oranın aşılmamış olması şartları her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecektir. Herhangi bir yıla ilişkin bu şartların sağlanmamış olması, diğer yıllarda bu şartları sağlayan mükelleflere bu şartların sağlandığı yıla ilişkin SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Örnek: 4/5/2020 tarihinde (İ) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, (K) A.Ş.'nin 2018 yılına ilişkin vergiler hariç 20.000 TL ve 110.000 TL'lik, 2019 yılına ilişkin olarak ise vergiler hariç 70.000 TL ve 90.000 TL'lik sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular mevcuttur. (K) A.Ş.'nin 2018 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarı 3.000.000 TL, 2019 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 3.100.000 TL'dir.

Buna göre, 2018 yılına ilişkin kullanılan sahte faturaların toplam tutarı (130.000 TL) bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını aşmiş olmasına rağmen, söz konusu faturaların toplam tutarının ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 150.000 TL'yi aşmamış olması nedeniyle 2018 yılına ilişkin faturalar için mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilecektir. Bununla birlikte 2019 yılına ilişkin kullanılan sahte faturaların toplam tutarının (160.000 TL), bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını ve ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 155.000 TL'yi aşmış olması nedeniyle mükellefe 2019 yılına ilişkin faturalar için SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmeyecektir.

Kanun maddesi ve tebliği hükümlerindeki açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde sorunun cevabı aşağıdaki gibi olacaktır.

Öncelikle Mükellef Bay A hakkında 2021 yılına ilişkin devam eden iade incelemesi 2021 yılına ilişkin sahte belge kullanma tesitti ile **aynı konuda** olmadığından sahte belge kullanımı nedeniyle ön tespit ve izaha davet yazısı gönderilmesine engel değildir.

Kullanılan sahte belgelerin talep edilen iade tutarını azaltma ihtimali olsa da bu varsayıma dayanılarak mükellefin izaha davet edilmemesi yukarıdaki mevzuat hükümlerine aykırıdır. Çünkü tebliğde de izah edildiği üzere zaten bir bulgunun ve tespitin ön tespit olarak değerlendirilebilmesi için mezkûr komisyon tarafından verginin ziyyaa uğramış olabileceği yönünde bir tespit olması gerekecektir. Tebliğde göre önemli olan tespit konusunun devam eden inceleme konusu ile aynı olmamasıdır. (Örneğin ihracat iadesi talep eden bir mükellefin ihracat yaptığı yurtdışındaki firmanın gerçekte var olmadığı yönündeki bir rapor gibi)

Aynı şekilde mükellefin mal ve hizmet satışları için belge düzenlemedigine yönelik yapılan tespitler 2022 takvim yılına ilişkindir. Mükellef hakkındaki mal ve hizmet satışları için belge düzenlemedigine dair ihbar ise 2021 yılına ilişkin olduğundan ön tespit konusuyla ilgili bir ihbardan da söz edilemez. Çünkü;

Vergi dönemleri birbirinden ayrı olan biri ihbar iki ayrı tespitin konusunun belgesiz satış olması nedeniyle ihbar dışındaki tespitin izaha davet edilmemesi mükellef kurumun 2020 yılı ihbar nedeniyle incelemeye sevk edilirken 2022 yılının da belgesiz satış nedeniyle incelemeye sevk edilmesine neden olacaktır. Ancak tebliğin giriş ve amaç bölümünde de açıklandığı üzere izaha davet uygulamasının amacı vergi incelemesi başta olmak üzere idarece gerçekleştirilen işlemlerin süreci uzatmadan ve vergiye uyum maliyetlerini artırmadan çözülmüşdür. Bu nedenle mükellefin tek bir vergi dönemi incelenecenken (İhbara ilişkin 2020 dönemi) izaha davet edilmeyen 2022 dönemi de incelemeye dahil edilecek, inceleme süreci uzayacak ve düzenlemenin amacına ters düşülecektir. Burada gerek madde metninde kanun koyucunun, gerekse tebliğde de açıkça ifade edildiği üzere idarenin amacının, süreçleri kısaltmak ve vergiye uyumu artırmak olduğu düşünüldüğünde, farklı dönemlere ilişkin tespitlerin ayrı tespitler olarak değerlendirilmesi izaha davet müessesesinin getiriliş amacına uygun olacaktır.

Bu nedenle mükellefin 2022 yılında KDV Dahil 400.000 TL mal ve hizmet satışları için belge düzenlememekten kaynaklanan tespitleri için izaha davet yazısı gönderilecektir. Bu konu (belgesiz satış) ile ilgili olarak gerek kanunda gerekse tebliğ de herhangi bir had ve sınır belirtildiğinden tutarın tamamı izaha davet kapsamında olacaktır.

Mükellef Bay Alarındaki 2020 yılında KDV Dahil 110.000 TL sahte belge kullandığı yönündeki tespitlerin tamamı 2023 yılında düzenlenen Vergi Tekniği Raporu yapıldığından komisyon karar verirken 2023 yılı hadlerini dikkate alacaktır. (Gerek madde metninde gerek tebliğde tespitin ilgili olduğu döneme ilişkin hadlerin dikkate alınacağına dair bir düzenleme yada ifade bulunmadığı gibi tebliğde verilen örneklerde de 2019 yılına ilişkin tespitlerde tespitin yapıldığı 2020 yılına ilişkin hadler alınmıştır)

Tespitin yapıldığı 2023 yılında söz konusu had 320.000 TL olduğundan mal ve hizmet alışlarına bakılmasına gerek kalmadan mükellef Bay A'ya 2020 yılında sahte belge kullanımına ilişkin yapılan tespitler nedeniyle izaha davet yazısı gönderilecektir.

Mükellef Bay A'hakkında 2021 yılında KDV Dahil 550.000 TL sahte belge kullandığına yönelik tespit bulunmaktadır. KDV Oranı %18 olduğuna göre KDV Hariç kullanılan sahte belge tutarı ( $550.000 / 1,18 =$ ) 466.101,70 TL olacaktır. Bu tutar komisyona intikal tarihi olan 2023 haddinin üzerindedir. Ancak mükellefin ilgili yıldaki vergiler hariç mal ve hizmet alışları toplamının yüzde beşinden ( $10.000.000 \times \%5 =$ ) 500.000 TL düşüktür. Bu nedenle ilgili mevzuatı gereği mükellefin 2021 yılına ilişkin sahte belge kullanımına ilişkin tespit nedeniyle ilgili komisyon tarafından ön tespit yazısı düzenlenenecek ve tutarın tamamı bu yazıya dahil edilecektir.

## Cevap-2

a)

**Not:** Soruda Vergi Tekniği Raporlarının “Vergi Ceza İhbarnamelerine” ek yapılmaması sorulduğundan değerlendirmeler buna göre yapılacaktır. Vergi teknigi Raporlarının, yargı organları ve/veya rapor içeriğinin muhatabı ilgili kamu kurumları veya ilgili odalar tarafından istenildiğinde, inceleme birimi ya da vergi dairesi tarafından verilmemesine yönelik değerlendirmeler (Doğru veya yanlış olsalar dahi) sorunun cevabı kapsamında olmadığından puanlamaya dahil edilmeyecektir.

Öncelikli olarak Vergi Tekniği Raporlarına 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda (V.U.K.) lafız olarak yer verilmediği gibi dolaylı olarak da aynı kanunun hiçbir maddesinde Vergi Tekniği Raporlarına bir atıf yapılmamıştır.

Kanun ihbarnamenin muhteviyatına ilişkin 35 ve 366. Maddelerinde ise vergi tekniği raporundan bahsetmemekte vergi inceleme raporlarına yer vermektedir.

### ***İhbarnamenin Muhteviyatı***

#### **Madde 35**

*Ihbarname aşağıda yazılı malumatı ihtiva eder:*

*1. (...)*

*Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.*

### ***Ceza İhbarnamesi***

#### **Madde 366**

*Kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur.*

*Ceza ihbarnamesinde aşağıdaki bilgiler bulunur:*

*1. (...)*

*Cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır.*

Vergi Usul Kanunu'nun 108. Maddesinde ise aşağıdaki ifadeler hükmü altına alınmıştır.

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

108. maddede yer alan ifadenin mefhumu muhalifinden vergi ihbarına ilişkin vesikalarda mükellefin adı, verginin nevi veya miktarı, vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılmış olması veya bu vesikalardan görevli bir makam tarafından tanzim edilmiş olması durumunda hükmü ihtiva etmeye devam edeceğinin anlaşılmaktadır.

Görüleceği üzere konuya 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu özelinde bakıldığından vergi tekniği raporlarında kanunda hiç bahsedilmediği gibi vergi ceza ihbarnamelerine ek yapılması gerekliliğinden söz edilemez.

Öte yandan Vergi Tekniği Raporu kavramı lafız ve tanım olarak Vergi Denetim Kurulu yönetmeliğinde geçmektedir.

Söz Konusu yönetmeliğin Vergi İnceleme Raporları başlığını taşıyan 53. Maddesinde;

*Yürütmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur.*

*Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir.*

denilerek Vergi teknigi raporlarının vergi inceleme raporlarının eki olduğu belirtilmiştir. Vergi teknigi raporları yönetmelikte yer alan açıklamalardan anlaşılacegi üzere tarhiyat ve ceza önerisi olmayan raporlardır. Tarh edilecek vergi ve kesilmesi önerilen cezalara vergi inceleme raporlarında yer verilir.

Aynı yönetmeliğin “Amaç ve Kapsam” başlığını taşıyan 1. Maddesinde yer alan;

*Bu Yönetmelik, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görev, yetki ve sorumluluklarını, Daire Başkanlıklarının görev alanlarını, Vergi Mütettişlerinin görev, yetki ve sorumluluklarını, mesleğe alınmalarını, yetiştirmelerini, yeterliklerini, yükselmelerini ve Daire Başkanlıklarında görevlendirilmelerine ilişkin usul ve esasları düzenler.*

ifadesinden yönetmelikte yer alan düzenlemelerin vergi dairelerini bağlayıcı düzenlemeler olmadığı sonucuna kolaylıkla varılabilecektir.

Öte yandan V.U.K'nun 5. Maddesinde aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

### **Vergi Mahremiyeti**

#### **Madde 5**

Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lâzım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. (Değişik: 23/6/1982 - 2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder.

(....)

Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda yer alan “Vergi mahremiyetine” ilişkin düzenlemesi geregi ihbarnamenin muhatabı olan mükellef dışında başka mükelleflere ilişkin bilgiler içeren vergi teknigi raporlarının “Vergi Mahremiyetini” ihlal edecegi için ya inceleme elamanı tarafından rapora ek yapılmaması ya da vergi dairesi tarafından ihbarnameye eklenen vergi inceleme raporunun ekinden çıkartılması ve/veya bu mükelleflere ilişkin bilgilerin gizlendiği veya çıkarıldığı nüshaların, ihbarname ekindeki vergi inceleme raporlarına ek yapılması gerekmektedir.

Sonuç olarak;

- 1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun lafzında yer almaması,
- 2- Aynı kanunun ilgili maddelerinde ihbarname muhteviyatında yer alması gereken hususlar arasında sayılmaması,
- 3- Tek başlarına vergi tarhiyatı veya ceza önerisi içeren raporlar olmaması
- 4- Normlar hiyerarşisinde kanun ve tebliğden sonra gelen "Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinde" vergi inceleme raporunun eki olarak zikredilmekle beraber vergi ceza ihbarnamesine ekleneneğine dair bu yönetmelikte de bir belirleme olmaması,
- 5- Kaldı ki "Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin" ihbarnameyi düzenlemekle görevli olan vergi dairesini bağlayıcı olmadığı,

hususları birlikte değerlendirildiğinde vergi tekniği raporlarının vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesine dair bir gereklilikten/zorunluluktan (soruda gerekli olup olmadığı sorulmuştur) bahsedilemez.

Vergi mahremiyetini ihlal gerekçesi oluşturacak vergi tekniği raporlarının ise (mahremiyet ihlaline neden olan bilgiler çıkarılmadan) vergi inceleme raporunun ekinde yer alsa dahi vergi ceza ihbarnamelerine eklenmeyeceği/eklenmemesi gerektiği tabiidir.

**b)**

Sorunun "a" şıklıkta açıklandığı üzere mevzuat gereği Vergi Tekniği Raporlarının ihbarnameye eklenmesi zorunluluğu bulunmamakla beraber söz konusu raporların ihbarnameye eklenmesi gerektiğini ve/veya eklenmesi yönünde yasal düzenleme yapılması gerektiğini savunan görüşlerin temel dayanağı; "Vergi Tekniği Raporlarının" vergi ceza ihbarnamesine ek yapılmamasının söz konusu ihbarnamelerde tarhi istenen veya kesilmesi önerilen cezaların dava konusu yapıldığı durumlarda yargılama ilkelerinden "Silahların Eşitliği İlkesine" aykırı olacağı yönündedir.

*Silahların eşitliği ilkesi, davanın taraflarının usul hakları bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksızın iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması anlamına gelmektedir.*

Anayasa mahkemesine göre "silahların eşitliği ilkesi" davanın tarafları arasında yargılama sırasında usul hükümleri yönünden eşit konumda bulunma, taraflardan birine dezavantaj, diğerine ise avantaj sağlayacak kurallara yer vermeme esasını öngörmekte, diğer bir deyişle davanın tarafları arasında hakkaniyete uygun bir dengenin varlığını gerekli kılmaktadır.

Vergi Tekniği Raporunun ihbarnameye ek yapılmasını savunan görüşler,

"Sadece 30 günlük dava açma süresi hakkı bulunan mükellefin ihbarnamede yer alan vergi ve cezaların dayanağını oluşturan tespitlerin esas olarak vergi inceleme raporlarında değil vergi tekniki raporlarında olduğunu bu nedenle de bu tespitlerden haberi olmayan mükellefin tespitlere karşı yeterli savunma geliştiremeyeceğini, bunun aksine karşı tarafın yanı idarenin tüm bu tespitlerden ve dayanaklardan haberi olduğu için silahların eşitliği ilkesine uygun bir dengenin olmadığı"

yönündedir.

Bu konuda önceleri vergi tekniği raporlarının ihbarnameye ek yapılmamasını adil yargılama ilkesi ve silahların eşitliği ilkesine aykırı bulan Danıştay, son zamanlarda verdiği ve müstakar hale gelmeye başlayan daire ve vergi dava daireleri kararlarında,

*“Vergi Tekniği Raporunun ihbarnameye ek yapılmamasının, anılan raporun mahkeme tarafından ara kararla istenilmesi ve davacının bilgisine sunulması karşısında, silahların eşitsizliği nedeniyle hak arama hürriyeti bağlamında savunma hakkının ihlâl edildiğinden söz edilemeyeceği”* yönünde kararlar vermektedir.

Danıştay’ın karar değişikliğinin nedeni bu raporların mahkemece istenip davacuya verilebileceği ve davacının buna göre ek savunma yapabileceği yönündeki görüş oluşturmaktadır.

**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu**, 24.06.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmî Gazete ’de yayımlanan ve gerekçesi yukarıda açıklanan bahse konu kararının sonuç bölümünde ise aynen aşağıdaki ifadelere yer vermiştir.

*“Davacıların adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi teknigi raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği yönünde giderilmesine, 19/02/2020 tarihinde oy çokluğuyla kesin olarak karar verildi”*

Yine, Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru yoluyla mahkemeye intikal eden bir davada verdiği kararda Danıştay’ın görüşü ile paralellik arz etmektedir. Anayasa Mahkemesi’nin konu hakkında yeni bir kararı (bireysel başvuru kararı) 29.07.2020 tarihli ve 31200 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. AYM, 2016/12198 başvuru numaralı ve 09.06.2020 karar tarihli söz konusu bireysel başvuru kararında özetle

*“SMİYB kullanmakla itham edilen ödevliye tebliğ edilen ihbarname ekinde SMİYB düzenleyicisi mukellefe ilişkin vergi teknigi raporunun yer almamasının, hem mülkiyet hakkını hem de çekismeli yargılama ve silahların eşitliği ilkelerini ihlal etmediği”*

şeklinde karar vermiştir.

Sonuç olarak Vergi Tekniği Raporlarının vergi ceza ihbarnamelerine eklenmemesinin silahların eşitliği ilkesine aykırı olduğu ve bu yüzden tarhiyatların ve kesilen cezaların hukuka aykırı olduğu yönündeki görüşler, son dönemde verilen ve yukarıda da bahsedilen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kararları ve Anayasa mahkemesi kararları ile geçerliliğini kaybetmiştir.

### Cevap 3 –

*Önemli Hatırlatma: Soruda 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (V.U.K.) 3/B maddesinde düzenlenen ispat müessesesi, idari yargılama ilkeleri açısından sorulduğundan V.U.K ve İ.Y.U.K dışında diğer kanunlarda yer alan düzenlemelere atıfta bulunularak verilen cevaplar değerlendirmede dikkate alınmayacaktır*

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde düzenlenen ispat müessesine ilişkin kanunda yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir:

*B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*

*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*

*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*

- “Re’sen araştırma ilkesi” açısından değerlendirilmesi:

Yargılamanın sağılıklı biçimde yürütülebilmesi ve sonuçlandırılması davaya konu uyuşmazlığa ilişkin ispat araçlarının yargılama makamı önüne getirilmesini zorunlu kılar. Hâkimin yargılama sonunda bir karar verebilmesi, öncelikle maddi olayların varlığıyla bunların tespitine yönelik kanıtların yargı organlarına tevdi edilmesi ve böylece olayın hangi hukuki türe uygunluk gösterdiğinin belirlenmesi ile mümkün olabilecektir

Bu konuda yargılama hukukunda; “*taraflarca hazırlama ilkesi*” ve “*re’sen araştırma ilkesi*” şeklinde iki ilke bulunmaktadır.

**Re’sen araştırma kavramı**, öğretide, vergi yargılamasında ve genel olarak idari yargılama usulünde, hâkimin kanıtların araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde kendiliğinden hareket etme yetkisi, hâkimin davanın açıldığı andan nihai karar verilinceye kadar geçen safhada, davanın sevk ve idaresi; uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesinin yapılması, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak için olaya uygulanacak hukuk kurallarının tespiti, iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığına araştırılması; davanın süresinde açılıp açılmadığının araştırılması; idarenin sorumluluk esasının tespiti ve hatta tarafların hiç deginmedikleri olaylar ve delillerin elde edilmesi ile ilgili olarak, tarafların talebine ihtiyaç duymaksızın, kendiliğinden yaptığı tüm araştırma ve incelemeler şeklinde tanımlanmaktadır.

Taraflarca hazırlama ilkesi ise davanın ve savunmanın temelinde yer alan olayların ve bunlara ait kanıtların dava taraflarınca mahkemeye verilmesini ifade etmektedir. Bu ilkenin yer bulduğu yargılama hukuklarında mahkeme kanıtların toparlanması hususunda yetkisiz konumdadır ve hâkim incelemeyi davanın taraflarınca sunulan kanıtlar üzerinden yapmaktadır.

Dava ile ilgili kanıtların oluşturulmasında bu iki ilke çoğunlukla birbirinin “alternatifî” veya “karşımı” konumda değildir. Ancak medeni yargılama hukukunda “taraflarca hazırlama ilkesi”nin kabulü söz konusu iken idari yargılama ve vergi hukukunda ise re’sen araştırma ilkesi geçerli bir ilke olmaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 3/B maddesinde düzenlenen ispat müessesesinin idari yargılama ilkelerinden “Re’sen Araştırma İlkesi” açısından değerlendirilebilmesi için söz konusu ilkenin idari yargıda ne şekilde düzenlendiğinin bilinmesi sonrasında ise idari yargıdaki düzenlemenin kanunun 3/B maddesi ile benzerliklerinin ve farklılıklarının ortaya konması gerekmektedir.

**Re’sen araştırma ilkesi idari yargılama dayanağını, İdari Yargılama Usul Kanunu’nun 20/1. Maddesinden almaktadır.**

Söz konusu madde metni şu şekildedir.

*“Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakin gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler”*

Re'sen araştırma maddi olayların aydınlatılması ve maddi gerçeğe erişilmesi için dava dosyasında bulunmayan bilgi ve belgelerin hâkim aracılığıyla elde edilmeye çalışılmasıdır. Her ne kadar madde metninde inceleme ifadesi geçmiş olsa da madde metnin ikinci cümlesinden kastedilenin araştırma olduğu açıklıktır. Vergi hâkiminin maddi gerçeği araştırmak için bilirkişi veya uzman kişi tayin etmesi re'sen araştırmaya örnek verilebilir.

Bu ilke kapsamında mahkeme davadaki her türlü incelemeyi kendiliğinden yaparak gerekli gördüğü bilgi belge ve kayıtları ilgili mercilerden kendiliğinden isteyebilecektir. Bu ilke gereği taraflar ileri sürmese dahi mahkeme gerek görürse bilirkişi isteyebilecektir. Madde metnindeki “...her çeşit inceleme” ifadesi, hâkime re'sen araştırma ilkesi gereğince sadece tarafların aykırı düşündükleri konuları değil, uyuşukları konuları da araştırma yetkisi vermektedir.

*“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir”* hükmü sadece mükellefler ve vergi idaresine hitap etmemekte yargılama aşamasında da vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini araştırılmasını ve bunun için her tür delilin kullanılabileceği anlamına gelmeyecektir. Olayın gerçek mahiyetini tespit etme konusunda hâkime hem yetki hem de sorumluluk vermektedir.

V.U.K. 3/B maddesinin ilk cümlesi açık bir şekilde idari yargılama ilkelerinden re'sen araştırma ilkesi paralelinde bir düzenleme olmakla beraber maddenin devamında yer alan “iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat kulfeti bunu iddia eden tarafa aittir” ifadesi ise tam tersine re'sen araştırma ilkesine değil “taraflarca hazırlama ilkesinin” paralelinde bir düzenleme işaret etmektedir. Çünkü madde lafzı açık bir şekilde iktisadi ticari teknik icaplara uygun olmayan veya normal ve mutad olmayan olayın ispatını ortaya koyma görevini bu iddiayı ortaya atan tarafa yüklemektedir. Bunun sonuncunda eğer taraflardan birisi (idare veya mükellefler) iktisadi ticari teknik icaplara uygun olmayan bir durumu iddia ediyorlarsa hâkime re'sen araştırma ilkesinden ayrılarak iddia eden tarafın gerekli araştırmaları yapmasını ve gerekli delilleri ortaya koyarak iddiasını ispat etmesini isteyebilecek ve bu doğrultuda kararını verebilecektir.

#### *- Delil Serbestisi İlkesi açısından yapılan değerlendirme*

İdari yargılama ilkelerinden bir diğeri olan delil serbestisi ilkesi de aslında re'sen araştırma ilkesi ile iç içe geçmiş birbirini tanımlayan bir ilkedir. Delil serbestisi ilkesi; gerçek durumu tespit etmek için her türlü araştırma yetkisine (re'sen araştırma ilkesi) sahip olan hâkimin bu araştırmalarını yaparken her türlü delilden faydalana bilmesini tarafların sundukları deliller ile bağlı kalmadığını ifade eder.

Tıpkı re'sen araştırma ilkesinde olduğu gibi soru özelinde delil serbestisi ilkesinin, 213 Sayılı Kanununun 3/B maddesi yönünden bir değerlendirmesinin yapılabilmesi için öncelikle söz konusu ilkenin idari yargıdağı uygulamasına bakılması gerekmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununa baktığımızda hangi iddiaların hangi delille ispat edilmesi gereği hususunda bir düzenleme yoktur. Dolayısıyla idari yargılama usulü sistemimizde delil serbestisi ilkesinin geçerli olduğunu söyleyebiliriz.

Delil serbestisi ilkesine göre belirli bir uyuşmazlıkta kullanılacak delillerin kanunla önceden belirlenmiş olması şart değildir. Başka bir ifadeyle kanunda belirtilmese dahi her türlü delil kullanılarak olayın içeriğinin ispatı mümkündür. İdari yargılama usulünde resmi senet, makbuz gibi yazılı kanıtlar kullanılabileceği gibi keşif, bilirkişi gibi delilere de başvurulabilir. Ancak idari yargılama usulünde “yemin” ve “tanık” delillerine başvurma imkânı bulunmadığı yargı organları tarafından kabul edilmektedir.

Nitekim Danıştay bir kararında;

“Diger taraftan 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesiyle Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yollamada bulunularak anılan yasanın hangi hususlarda uygulanacağı belirlenmiştir. Kaldı ki idari yargı yazılı muhakeme esasına dayalı olup duruşma yapılması istisna olduğu gibi tanık dinlenilmesi ve yemin teklifi idari yargıda uygulanmaması gereken hususlardandır” (Danıştay 3. Dairesi, 24.12.1986 tarih ve E.1986/1202, K.1986/2706 sayılı kararı)

Hükümne yer vererek tanık ifadesinin ve yemin delilinin idari yargıda olamayacağını ifade etmiştir:

Yemin delili hususunda kanun koyucu tipki idari yargıda olduğu gibi 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 3/B maddesinde düzenlemesinde “*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*” diyerek yemin delilinin vergi yargısında da kullanılmayacağını net bir şekilde belirlemiştir.

Bununla birlikte tanık delili hususunda 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 3/B maddesi düzenlemesi idari yargılama ile vergi yargılamasını farklılaştırmaktadır. “*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*” dedikten sonra madde metninin devamında “*Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*” diyerek kanun koyucu mefhüm-u muhalifinden vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan şahit yani tanık ifadesinin, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ispatında kullanılabileceğini kabul etmektedir.

Sonuç olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 3/B maddesinde düzenlenen ispat müessesesi idari yargılama uygulanan re'sen araştırma ilkesi ile delil serbestisi ilkesine büyük ölçüde benzer düzenlemeler içerde de bazı noktalarda idari yargındaki düzenlemeden farklılık göstermektedir. Bu benzerlik ve farklılıklar kısaca özetlenecek olursa;

- “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” lafzına yer verilerek re'sen araştırma ilkesine benzer bir düzenleme getirilmiştir.
- Ancak “*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*” lafzi re'sen araştırma ilkesinin aksine “*Taraflarca hazırlama ilkesine*” uygun düşmektedir.
- “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” denilerek delil serbestisi ilkesini kapsamış,
- “*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*” diyerek idari yargılama yemin delili sınırlamasına benzer bir düzenleme getirmiştir.
- Ancak maddenin devamında “*Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*” denilerek mefhüm-u muhalifinden vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan şahit yani tanık ifadesini kabul

ederek idari yargılama delil serbestisi ilkesinin sınırlarından biri olarak başvurulmayan tanık delilini kısmen kabul etmiştir.

*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin tespiti için elde edilmiş olan bir bilgi veya belgenin hukuka aykırı olarak elde edildiğinden bahisle değerlendirilmemesi durumunda da pek tabi ki delil serbestisi ilkesinin istrisnasından bahsetmemiz gereklidir. Ancak bu husus hukukun genel bir ilkesi/prensibi olup sorunun özeline (VUK 3/B) bir değerlendirme olmadığından cevapların değerlendirilmesinde dikkate alınmayacağıdır.*

Ayrıca 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) 20. maddesinin 3. fıkrasına göre mahkeme tarafından resen araştırma yetkisi kapsamında idaredeki istenilen bilgi ve belgeler gizlilik ilkesi kapsamında mahkemeye sunulmayabilir. Doğal olarak bu nitelikteki bilgi ve belgeler delil serbestisi ilkesinin sınırını teşkil eder. Ancak genel nitelikteki bu düzenleme Vergi Usul Kanunu 3/B ile ilişkili olmadığından cevapların değerlendirme dikkate alınmayacağıdır.

#### Cevap 4 –

*Kanun koyucu da 6183 sayılı Kanun'un 58. Maddesinde aşağıdaki düzenlemelere yer vererek tarh ve ceza kesme işlemindeki hukuka aykırılıkların ödeme emrine itiraz gereklisi olamayacağını net bir şekilde hükmü altına almıştır. Söz konusu madde hükmüne göre;*

*Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir.*

Buna göre Bay X ancak

- a-      Böyle bir borcu olmadığı
- b-      Kısmen Ödediği
- c-      Zamanaşımına uğradığı

Gerekçeleri ile ödeme emrine itiraz edebilir. 6183 sayılı Kanun'un 58. Maddesi hükmüne göre Bay X tarh ve ceza kesme işlemindeki hukuka aykırılıklar nedeniyle dava açamaz.

Tahsil zamanaşımı AATUHK'nun 102. Maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmü aşağıdaki gibidir.

*Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.*

Soruda 2019 dönemine ilişkin takdir edilen matrah üzerinden tarh edilen vergilerin ödeme emrine konu edildiği ve ödeme emrinin tarihinin 11.01.2022 tarihi olduğu veri olarak alındığında borcun zamanaşımına uğraması söz konusu değildir. Dolayısıyla mükellef borcun zamanaşımına uğradığı iddiasıyla itiraz edemez. (Takdir komisyonu tarafından yapılan matrah takdiri 2019 yılına ilişkin olduğundan Vergi Usul Kanunundaki tarh zamanaşımının da söz konusu olmayacağı tabiidir. Ancak soru 6183 sayılı kanunun 58. Maddesi özelinde sorulduğundan tarh zamanaşımı yönünden yapılan değerlendirmeler sorunun cevabında dikkate alınmayacağıdır.)

Soruda mükellef tarafından tamamen veya kısmen yapılan bir ödemeden de söz edilmemektedir. Bu nedenle mükellefin borcun tamamen veya kısmen ödendiği iddiasıyla da ödeme emrine itiraz edemeyecektir.

Bay X'in 6183 sayılı kanunun 58. Maddesinde yer alan ödeme emrine ilişkin itiraz gerekçelerinde ödeme ve zamanaşımı iddialarını ileri süremeyeceği açıklıdır. Mükellef için geriye kalan tek seçenek böyle bir borcun olmadığı iddiası olacaktır.

Ödeme emri daha önceden tahakkuk ederek kesinleşen bir alacağın tâhsili amacıyla düzenlendiği için artık bu safhada borcun kaynağı ve doğumu gibi hususların ileri sürülememesi gerekmektedir. Kanun maddesinde borcun olmadığı yönündeki ifadeden kasıt ödeme emrine konu vergi borcunun hiç olmuşmadığı yönündeki iddialardır. Örneğin vergi dairesinin tahakkuk etmemiş dolayısıyla idare için alacak mükellef için borç haline gelmemiş bir vergiyi ödeme emrine konu etmesi ya da mükellefe tebliğ edilmeyen dolayısıyla mükellefin henüz dava konusu edemeyeceği bir vergiyi istemesi gibi...

Ancak uygulamada vergi borcunun kesinleşmesi safhasından önceki işlemlere ilişkin itirazlarında vergi borcunun doğmasına etki edeceğい bu nedenle ödeme emrine itiraz edilirken borcun oluşması aşamasındaki hukuka aykırılıkların da dava konusu edilebileceğini savunan görüşler olmuş vergi yargısı da zaman zaman bu yönde kararlar verilmiştir.

Ancak konuya ilişkin olarak Danıştay Vergi Dava Dairleri Kurulunun 25.01.2023 tarih ve E: 2021/198 ve K: 2023/7 sayılı **güncel** kararında artık borcun doğmasına kadar olan safhalardaki hukuka aykırılıklara ödeme emri ile birlikte itiraz edilemeyeceğine karar vermiştir. Karar özeti aşağıdaki gibidir:

*Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden verginin tâhsiline uzanan vergilendirme sürecinde vergi idaresi vergi kanunlarında gösterilen usulleri izleyerek vergi ödevlileri hakkında idari işlemler tesis etmektedir. Türk Vergi Sisteminde, vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin tarh ve tahakkuk usulleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, tâhsil usulleri ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tâhsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Bir kamu alacağının tâhsil edilebilmesi için öncelikle 213 sayılı Kanun'a göre verginin tarh ve tahakkukuna ilişkin kuralların, daha sonra 6183 sayılı Kanun'a göre tâhsil usullerinin sırasıyla izlenmiş olması zorunludur. Bu zorunluluğun doğal sonucu olarak vergilendirme sürecinde bir idari işlemin tesis edilebilmesi için bir önceki hukuki durumun tekemmiî etmiş olması hali aranmaktadır. Dolayısıyla bir önceki safha tekemmiî etmeksiz bir sonraki safhaya ilişkin idari işlem tesis edilemeyeceği gibi vergilendirme sürecinde herhangi bir işleme karşı dava açılması durumunda ise önceyen tamamlanmış hukuki durumların yeniden incelenmesi idari işlemlerin sürekli yargı denetimi altında tutulmalarını önlemeye yönelik idari istikrar ilkesi gereği mümkün değildir.*

*İhbarnameye konu olan cezalı vergi tarh edilmesine ilişkin işleme karşı süresi içinde dava açılmaması durumunda vergi ve ceza tahakkuk etmeye ayrıca bu işleme karşı olağan bir vergisal başvuru yolu da kalmadığından vergi ve ceza aynı zamanda kesinleşmektedir. Bu nedenle ihbarnamenin usulüne uygun tebliğ edilmesine rağmen dava açılmaması durumunda, tarh ve ceza kesme işlemindeki hukuka aykırılıkların, vergi ve cezanın tahakkuk etmesine rağmen vadesinde ödenmemesi halinde söz konusu kamu alacağının tâhsili amacıyla düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emrine karşı açılan idari davada öne sürülmemesine kural olarak yasal olanak bulunmamaktadır.*

Soruda sorulan olayda Bay X adına düzenlenen ve usulüne uygun olarak tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamelerine konu vergi ve cezalara karşı Bay X tarafından süresinde dava açılmadığı görülmüştür.

Bu yüzden tarih ve ceza kesme işlemindeki hukuka aykırılıkların borcun olmadığına gerekçe gösterilerek bu aşamada ileri sürülebilmesi Danıştay'ın yukarıda alınan kararı gereği mümkün değildir.

## Cevap 5 –

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tekerrür" başlığını taşıyan 339. Madde hükmü aşağıdaki gibidir.

*(7338 sayılı kanunun 38inci maddesiyle değişen madde; Yürürlük: 26.10.2021)*

*Vergi ziyai sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyai cezasında, cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Şu kadar ki, artırım tutarı kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yükseğinden) fazla olamaz.*

*Birinci fikrada yer alan beş ve iki yıllık sürelerin hesabında, artırıma esas alınan cezaların kesinleşme tarihi dikkate alınır.*

"Vergi Usul Kanununun tekerrür ile ilgili hükümlerinin uygulanmasına dair" 49 No'lu vergi usul kanunu sirkülerinde ise aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

*Bakanlığımızca, vergi cezalarında tekerrüre ilişkin uygulamaya, vergi ziyai sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, tekrar ceza kesilmesi durumunda bu cezanın artırılması şeklinde yön verilmiş; tekerrürden dolayı artırılarak uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önceki veya sonraki bir tarihte işlenmiş olmasının sonucu değiştirmeyeceği değerlendirilmiştir.*

*Ancak, yargı mercilerinde ihtilaf konusu yapılan olaylarda, tekerrür hükmünün uygulanması için, tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin, daha önce işlenmiş fiil için kesilmiş ve kesinleşmiş cezadan sonra işlenmiş olması gereği yönünde hâsil olan yargı kararları müstakar hale gelmiştir.*

*Ayrıca, Anayasa Mahkemesinin, 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2010/73 sayılı kararında, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören kuralda tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin her halde ilk fiil için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gereği belirtilmiştir.*

*Bu itibarla bundan böyle, bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımlı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir.*

İlgili mevzuatında yer alan yukarıdaki düzenlemelere göre soruda istenilenlerin cevapları aşağıdaki gibidir.

- a- Anayasa Mahkemesi dahil yargı mercileri tarafından verilen ve müstakar hale gelmiş yargı kararlarına ve halen yürürlükte olan 49. Nolu Vergi Usul Kanunu sirkülerine göre; kesinleşmiş bir ceza nedeniyle tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için yeni kesilecek olan cezaya

neden olan fiilin, bir önceki cezanın kesinleşme tarihinden sonra işlenmiş olması gerekmektedir. Soruda verildiği üzere ilk kesilen cezanın kesinleşme tarihi 15.02.2022 olduğundan bu tarihten önceki bir tarihte işlenen bir fiil için tekerrür hükümleri uygulanamaz.

**b-** 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. Maddesi tekerrür hükümlerinin uygulanmasında vergi türü, vergi dairesi ve vergilendirme dönemi bakımından bir ayırmaya gitmemiştir. Yukarıda ilgili mevzuatında da yer aldığı üzere tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli olan koşullar,

- Önceki Cezanın Kesinleşmiş Olması
- Önceki cezanın kesinleşmesinden sonra aynı neviden bir vergi suçunun tekrar işlenmiş olması (Aynı neviden kasıt ilk kesinleşen cezanın vergi zayıf cezası olması durumunda tekerrür uygulanacak cezanın da vergi zayıf cezası olması, ilk kesilen cezanın usulsüzlük olması durumunda ikinci kesilen cezanın da usulsüzlük olmasıdır)
- İkinci suçun kanunda belirlenen süreler içinde işlenmiş olması
- Tekerrür nedeniyle arttırlacak tutarın, kesinleşen cezadan, birden fazla ceza kesinleşmiş olması durumunda tutar olarak yüksek olanından fazla olmayacağı.

Bu açıklamalar doğrultusunda Bay X için ilk kesinleşen vergi zayıf cezasının kesinleşme tarihi 28.08.2021'dir. Vergi zayıfa ilişkin olan fiili 2022/Haziran dönemine ilişkin olduğundan tekerrür hükümlerinin uygulanmasına ilişkin gerekli şartların hepsi gerçekleşmiştir. Buna göre Bay X için 22.02.2023 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporunda 250.000 TL olarak kesilmesi önerilen vergi zayıf cezasının %50 artırımlı olarak kesilmesi gerekmektedir. Ancak artırıma konu edilecek tutar ilk kesinleşen ceza tutarından fazla olmayacağından vergi zayıf cezası 100.000 TL artırılacak ve mükellefe ( $250.000 + 100.000 =$ ) 350.000 TL ceza kesilmesi önerilecektir.

**c-** Cevabın yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için vergilendirme döneminin bir önemi bulunmamaktadır. Tekerrür 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirlenen "tarh zamanaşımından" bağımsız kendi içinde özel sürelerle tabi bir düzenlenmedir. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi açısından önemli olan ilk cezanın kesinleşmesinden sonra kanunda belirtilen süreler içeresine aynı neviden ceza kesilmesine neden olacak bir fiilin işlenmesidir. Bu nedenle ilk kesinleşen cezanın ait olduğu dönemin (Ocak 2017) ikinci kesilecek ceza tarihinde tarh zamanaşımına uğramış olmasının tekerrür hükümlerinin uygulanmasında hiçbir önemi bulunmamaktadır. Cezalar uzlaşma tutanağının mükellef tarafından imzalandığı tarihte yani 30.09.2022 tarihinde kesinleşmiştir. (Tekerrür için ilk şart yani "önceden kesilmiş bir ceza olması" şartı gerçekleşmiştir)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. Maddesinde, cezaya sebep olan fiilin işlendiği tarihin nasıl tespit edileceğine ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Bu tarih bazı durumlarda çok net belirlenemeyebilir.

Bu konuda kanun koyucu bir belirleme yapmamış olmakla beraber vergi idaresi yayımladığı 49. Nolu Vergi Usul Kanunu sirkülerinde aşağıdaki ifadelere yer vererek suçun işlendiği tarihin belirlenmesinde kistas olarak beyannamenin verildiği tarihin kabul edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Söz konusu sirkülerde yer alan örnek aşağıdaki gibidir.

**Örnek 1:**

Gelir vergisi ve katma değer vergisi mükellefi olan Bay (A), 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi ziyâsına sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyâsı cezası 01.09.2010 tarihinde vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza **01.10.2010 tarihinde kesinleşmiştir.**

Bay (A) **Eylül/2010** dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini de süresinde vermemiş ve takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında 2.000 TL tutarında vergi ziyâsına sebep olduğu tespit edilmiştir. 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya bir kez daha vergi ziyâsı cezası kesilmiştir. Buna göre, işlenen ilk fiile ilişkin vergi ziyâsı kesinleşmiş olduğundan, **kesinleşmeden sonra işlenen ikinci filinden dolayı** 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya kesilen ceza, tekerrür hükmü nedeniyle % 50 artırılmış olarak ... uygulanacaktır.

Eylül 2010 dönemine (01.10.2010 öncesi bir dönem olmasına rağmen ve aynı sirküler gereği normalde tekerrür hükümlerinin uygulanmaması gerekirken) ilişkin KDV beyannamesi her halükârda 01.10.2010 tarihinden sonra verilmiş olacağından (yani mükellef bir önceki kesinleşen cezayı bildiği halde fiili işlemiştir) idare beyannamenin verildiği tarihi fiilin işlendiği tarih kabul ederek cezanın artırılmış uygulanması gerektiğini belirtmektedir.

Sorumuzda YXZ A.Ş. 2022 Kurumlar Vergisi Beyannamesinde (2022 Kurumlar Vergisi beyannamesinin son verilme tarihi 2023 yılı için 02 Mayıs 2023 tarihine denk gelmektedir) kurumlar vergisini bir önceki kesinleşen cezadan haberdar olmasına rağmen eksik beyan ederek tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli diğer şartların (Kanunda belirtilen süre içerisinde aynı neviden ceza kesilmesine neden olacak fiilin işlenmesi) oluşmasına neden olmuştur.

Buna göre YXZ A.Ş. için kesilecek vergi ziyâsı cezası %50 artırılmış olarak uygulanacaktır. Ancak; kanunda yer alan “*arttırım tutarı kesinleşen cezadan* (*kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yükseğinden*) *fazla olamaz*” hükmü gereği uzlaşma sonucu kesinleşen cezalardan tutar itibarıyle en yüksek ceza olan 50.000 TL'ni geçemeyecektir. (Kanun maddesinde kesinleşen ceza ifadesi kullanıldığı ve uzlaşma sonrası kesinleşen en yüksek ceza tutarı 50.000 TL olduğu için kesilmesi önerilen ceza değil, kesinleşen ceza tutarı dikkate alınacaktır.)

Bu nedenle YXZ A.Ş. için tekerrür hükümlerinin uygulanması sonucu kesilmesi önerilecek vergi ziyâsı cezası tutarı (240.000 + 50.000=) 290.000 TL olacaktır.