

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

**Uyarı!** [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.  
[2] Cevap kağıdı üzerine, “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.**

#### GENEL AÇIKLAMA

Aksi belirtildiği sürece bu sınavda sorulan sorulara verilecek cevaplarda soruda belirtilen mevzuat dışında değerlendirme yapılmamalıdır.

Sorunun doğru cevabı, açıklamasıyla beraber bir bütün olarak değerlendirilir. Yanıtların ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçelerle birlikte ve yeterli açıklama içerecek şekilde verilmesi gerekmektedir. Gerekçesi ortaya konulmadan veya ilgili maddeye atıf yapılmadan yalnızca “istisnadır” “yapabilir/yapamaz” “beyan eder/edemez” “yapılan işlem doğrudur/yanlıştır” şeklinde yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir.

#### Sorular

**Soru 1 :** 2022 yılına ilişkin sürdürülen bir vergi incelemesi sonucunda Vergi Mütettişi aşağıdaki tespit ve değerlendirmeleri yapmıştır. Yapılan tespitler ve bu tespitler sonucunda yapılan işlemlerin her birini 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) ve ilgili mevzuatı açısından değerlendiriniz.

a- Fotokopi makineleri ticareti ile uğraşan mükellefin satışını yaptığı, belgesini düzenlediği, yasal defterlerine ve beyanlarına hasılat olarak intikal ettirdiği 10 adet fotokopi makinesinin alış faturalarının sehven yasal defterlerine intikal ettirilmediği ve satışa konu edilen 10 adet makinenin hasılat olarak beyan edildiği halde maliyet olarak kayıt ve beyanlara yansıtılmadığı tespit edilmiştir. Mükellef düzenlenen vergi inceleme tutanağında, düzenlenecek vergi inceleme raporlarında kayıtlarına intikal ettirmeyi unuttuğu alışlarının dönem satılan mal maliyeti olarak dikkate alınmasını talep etmiştir. Vergi mütettişi 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 76. Maddesi kapsamında mükellefin beyanından düşük matrah takdir edilemeyeceği gerekçesi ile mükellefin vergi inceleme tutanağındaki talebini kabul etmemiş ve düzenlenen gelir vergisi raporunda mükellefin gelir vergisi matrahını değiştirmemiştir. (5 Puan)

b- Mükellef noter kayıtlarında tasdik bilgileri “200 sayfa” olan yevmiye defterinin 180 sayfasını incelemeye ibraz edebilmiştir. Mükellef düzenlenen vergi inceleme tutanağında “yevmiye kayıtlarının 120. Sayfada bittiğini ve sonraki sayfaların boş olduğunu; 120. Sayfaya kadar yapılan kayıtlar ile dönem sonu ve kapanış kayıtlarının ibraz ettiği belgeler ve beyanları ile uyumlu olduğunu, son 20 sayfa hariç geri kalan 60 boş sayfanın ibraz edildiğini, geri kalan 20 sayfayı tüm aramalarına rağmen bulamadığını ibraz edilmeyen sayfalar ile ilgili herhangi bir resmi makama başvurusu ya da zayıf belgesi olmadığını” ifade etmiştir. Vergi mütettişi durumu 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlığını taşıyan 359. Maddesi kapsamında değerlendirerek mükellef hakkında ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunmak üzere vergi suçu raporu tanzim etmiştir. (5 Puan)

e- Mükellef yurtiçindeki müşterilere yabancı para cinsinden düzenlediği bazı faturalarda Türk Lirası karşılığını göstermemiştir. Düzenlenen vergi inceleme tutanağında mükellef bu durumun sehven gerçekleştigini belyan etmiştir. Vergi müfettişi söz konusu faturaları hiç düzenlenmemiş kabul ederek düzenlenmeyen söz konusu faturalar nedeniyle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/a-1. Maddesi kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmesini önermiştir. (**5 Puan**)

**Soru 2 :** Bay X, hakkında düzenlenen ve vergi inceleme raporuna istinaden (konusu 1 milyon TL olan) 2019 yılının Haziran ile Aralık dönemlerine ilişkin olarak re'sen tarh edilen bir kat vergi ziynet cezalı özel tüketim vergisinin iptali istemiyle açılan davada; ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararına yönelik istinaf başvurusu üzerine verilen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı red kararı mükellefe 13/06/2023 tarihinde tebliğ edilmiştir. Bay X, bölge idare mahkemesinin *vergi inceleme raporunda hukuka aykırılık görmeyen söz konusu kararının temyizlen bozulması için* adlı tatil süresini de dikkate alarak 06/09/2023 tarihinde kayda giren dilekçe ile Danıştay'a başvurusunu yapmıştır. Mükellef Bay X'in başvurusunu 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun kapsamındaki düzenlemelere de dephinerek süre yönünden (Süre hesaplamasında kullanılan bütün tarihlerin iş gününe denk geldiği varsayılarak ve ilgili yargı kararlarına da atıfta bulunulacaktır) değerlendiriniz. (**15 Puan**)

**Soru 3 :** Beyaz Diş A.Ş., Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü 2018 yılında açtığı bir ihaleyi kazanarak ihale konusu baraj yapımı işinin yüklenicisi olmuştur. Mükellef kuruma 2018 ve 2019 yıllarında yapılan hakedis ödemeleri üzerinden damga vergisi kesintisi yapılmıştır. Anayasa mahkemesi 24/12/2020 tarihli ve E.:2020/15; K.:2020/78 sayılı Kararı ile Damga Vergisi Kanununun Ek 2. Maddesi'nin 4. Fıkrasında yer alan "Bu maddenin uygulamasında; Uluslararası ihale: Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çekilan ve yabancı firmalarca da teklif verilen" ibaresindeki "ve yabancı firmalarca da teklif verilen" ifadesini iptal etmiştir. Mükellef kurum söz konusu iptal edilen ibare dışında ilgili dönemde damga vergisi istisnası için gerekli diğer bütün şartların sağlandığı eksik olan yabancı firmalarca da teklif verilmesi ibaresinin ise Anayasa mahkemesince iptal edildiğini gerekçe göstererek 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzeltme yoluna başvurmuş ve kesilen damga vergilerinin iadesini talep etmiştir. Vergi dairesi mükellef kurumun düzeltme talebini reddetmiştir.

Yukarıdaki olayda mükellef kurumun düzeltme talebini ve vergi dairesinin ret cevabını, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuatı, Anayasa mahkemesi kararlarının vergi kanunları açısından hukuki sonuçları ile güncel yargı kararlarını da dikkate alarak değerlendiriniz. (**15 Puan**)

**Soru 4:** "Mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığından İzahat Taleplerine Yönelik Verilecek Cevaplara" ilişkin aşağıda yer alan sorulara, soruda belirtilen mevzuatın dışına çıkmadan cevap veriniz.

- a- "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik" kapsamında "Özelge" kavramının tanımını yapınız (**5 Puan**)
- b- Aynı yönetmeliğe göre mükelleflerin hangi başvurularının özelge kapsamında değerlendirilmeyeceğini yazınız (**10 Puan**)
- c- Aynı yönetmeliğe göre kimlerin özelge talep edebileceğini yazınız. Bu kapsamda "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği(TÜRMOB)un" mali müşavirler arasında uygulama farklılığı yaratan bir vergi düzenlemesi için üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talep edip edemeyeceğini de ilgili yönetmelik kapsamında açıklayınız (**5 Puan**)

d- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve 425. No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde getirilen düzenlemeler kapsamında özelgelere aykırı "Vergi İnceleme Raporu" tanzim edilip edilemeyeceğini söz konusu düzenlemelere de dephinerek açıklayınız. (10 Puan)

**Soru 5:** 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun ilgili maddeleri ve 1 Seri Nolu tahsilat genel tebliğindeki açıklamaları dikkate alarak aşağıdaki soruları cevaplayınız.

a- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Ostim Vergi Dairesi mükellefi (A), 28.02.2023 tarihinde borçlarına karşılık 55.000,00 TL ödemedede bulunmuştur. Mükelleften aranılan amme alacaklarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- Vadesi 31.03.2022 tutarı 37.500,00 TL olan teminatsız Gelir Vergisi alacağı ve buna ilişkin teminatsız 10.375,00 TL gecikme zammı
- Vadesi 28.04.2022 tutarı 3.250,00 TL olan tamamı teminatlı Katma Değer Vergisi alacağı ve buna ilişkin tamamı teminatlı 1.105,00 TL gecikme zammı
- Vadesi 28.09.2022 tutarı 4.000,00 TL olan teminatsız Katma Değer Vergisi alacağı ve buna ilişkin teminatsız 500,00 TL gecikme zammı
- Vadesi 26.10.2022 tutarı 2.000,00 TL olan teminatsız Gelir Stopaj Vergisi alacağı ve buna ilişkin teminatsız 200,00 TL gecikme zammı
- Vadesi 28.02.2023 tutarı 5.000,00 TL olan teminatsız Katma Değer Vergisi alacağı

Buna göre rızaen yapılan 55.000,00 TL ödemeden yukarıda yer alan amme alacaklarına mahsup işlemlerini "İlgili mevzuatını açıklayarak, mahsup öncelik sırasını belirterek ve her bir alacak için mahsup edilecek tutarları ayrı ayrı hesaplayarak" yazınız. (13 Puan) 3

b- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mecidiyeköy Vergi Dairesi mükelleflerinden (B)'nin vadesi geçmiş vergi borçları için cebri takibe geçilmiş ve haczedilen bir taşit 25.02.2022 tarihinde 850.000,00 Türk Lirasına satılarak, satış bedeli aynı gün tahsil edilmiştir. Vergi dairesince satış işlemi gerçekleştirinceye kadar 3.100,00 lira takip gideri yapılmıştır. Mükelleften aranılan amme alacağına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- Vadesi 31.07.2019 tutarı 250.000,00 TL olan Gelir Vergisi alacağı ve buna ilişkin 128.962,50 TL gecikme zammı,
- Vadesi 26.08.2019 tutarı 20.000,00 TL olan Gelir Stopaj Vergisi alacağı ve buna ilişkin 9.800,50 TL gecikme zammı,
- Vadesi 26.09.2019 tutarı 75.000,00 TL olan Katma Değer Vergisi alacağı ve buna ilişkin 34.501,50 TL gecikme zammı,
- Vadesi 26.10.2019 tutarı 350.000,00 TL olan Katma Değer Vergisi alacağı ve buna ilişkin teminatsız 150.507,00 TL gecikme zammı,

Buna göre haczedilen taşit satışından tahsil edilen 850.000,00 TL'nin amme alacaklarına mahsubunu; "İlgili mevzuatını açıklayarak, mahsup öncelik sırasını belirterek ve her bir alacak için mahsup edilecek tutarları ayrı ayrı hesaplayarak" yazınız. (12 Puan)

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

## SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

### Cevap – 1:

#### Cevap - 1A

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 76. Maddesi aşağıdaki gibidir.

*Mükellefin evvelce beyan ettiği bir matraha ait olan takdir işlerinde, takdir olunan matrah mükellefin beyanından düşük olamaz.*

Öncelikle 76. Maddede ifade olunan beyana bağlılık **takdir işleri** için öngörülümüştür. Bu nedenledir ki 76. Madde, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun **Takdir, Zirai Kazançlar ve Özel Komisyonlar başlığını taşıyan dördüncü kısmında ve yine takdir komisyonu başlığını taşıyan birinci bölümünde yer almaktadır**. Yani beyana bağlılık maddesi takdir komisyonları için düzenlenmiştir. Madde metninde geçen takdir işlemleri ifadesi bu nedenledir.

Ayrıca aynı kanunun 134. Maddesinde "**Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.**" denilerek vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamak vurgulanmıştır.

Sonuç olarak görevi takdir komisyonlarından farklı (**ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamak olan**) vergi inceleme elemanının vergi incelemesinin amacını (**ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamak**) göz ardı edere takdir komisyonlarına getirilen bir emredici hükmü dayanak göstermesi (Madde 76) ilgili mevzuata aykırı bir değerlendirme olmuştur. Bu nedenle mükellefin kayıtlarına intikal ettirmeyi unuttuğu ve satışa konu ettiği alışlarının satılan mal maliyeti olarak dikkate alınarak dönem karına yansıtılması ve matrahın buna göre yeniden hesaplanması gerekmektedir.

#### Cevap – 1B

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 182. Maddesinde Yevmiye Defteri bilanço usulünde tutulacak defterler arasında sayılmış, aynı kanunun 253. Maddesinde yevmiye defterinin beş yıl süre ile muhafazası öngörülmüş ve yine aynı kanunun 256. Maddesinde ise yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz edilmesinin zorunlu olduğu vurgulanmıştır.

Buna göre yevmiye defteri tutulması, saklanması ve ibrazı zorunlu olan bir defterdir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kaçakçılık suçları ve cezaları başlığını taşıyan 359/a-2. Maddesinde ise;

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi

incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fikra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir

Hükümne yer verilerek kanun koyucu lafzen açık bir şekilde tutulan ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlerin inceleme safhasında vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesini gizleme fiili olarak kabul etmiş bu fiolin de kaçakçılık suçları kapsamında değerlendirilmesi gerektigine hükmetmiştir.

Mükellefin defter kayıtlarının önceden bitmesi ibraz edilen belge ve beyanlar ile uyumlu olması vergi matrahının tayini ile ilgili bir durum olup 359. Maddenin ikinci fikrası kapsamındaki fiiller için vergi matrahının eksik ya da yanlış beyan edilmesi şartı aranmamıştır. Zira 359. Maddenin birinci fikrasında kanun koyucu “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri **vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde** tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler” diyerek söz konusu fiolin açıkça vergi matrahının azaltılmasına neden olması durumunda suç teşkil edeceğini belirtirken, **ikinci fikrasında öngörülen fiiller için bu şartı aramamıştır**. Kaldı ki, her ne kadar tek düzen muhasebe sistemine aykırı olsa da mükelleflerin kapanış kaydından sonra da yevmiye kaydı yapma ihtimali olduğundan beyanların defterlerle uyumlu olduğunun defterler yönünden kontrolü yapılamayacak ve vergi matrahının defter kayıtları ile aynı olduğu kanaatine de kesin olarak varılamayacaktır.

Ayrıca 359. Madde kapsamındaki fiillerin değerlendirilmesi ile ilgili yayımlanan 306 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliğinde de “4369 sayılı Kanunla kaçakçılık suçları ile bu suçlar için hükmolunacak hapis cezalarına yeniden düzenlenen 359 uncu maddede ... **kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli fiiller kaçakçılık suçu olarak belirlenmiş**” denilerek madde kapsamındaki fiillerin diğer fiillerden ayrı olarak nitelikli olduğu ve kasıt unsuru taşıdığı vurgulanmış söz konusu tebliğin devamında da sadece sahte belge kullanma fiili için kasıt unsurunun tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Mükellefin kaybolduğunu iddia ettiği sayfalarla ilgili olarak resmi herhangi bir başvurusunun olmaması ya da zayı belgesi almamış olması 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. Maddesi kapsamında eksik sayfaların ibraz edilmesine engel olacak bir mücbir sebep halini de olmadığını göstermektedir.

Özetle;

- *213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesi kapsamında yer alan gizleme fiilinin savcılığa bildirilmesi konusunda ne kanun koyucu ne de idare vergi inceleme elamanına bir takdir yetkisi tanılmamıştır.*
- *Yine kanunun aynı maddesinde defterlerin gizlenmesi fiili için vergi matrahının azalması şart olarak aranmamış incelemeye ibraz edilememesi yeterli görülmüştür. Bu nedenle defterin ibraz edilen kısmının belge ve beyanlarla uyumlu olması sadece ilave tarhiyata engel olup gizleme fiilinin oluşmasına engel değildir. Kaldı ki ibraz edilmeyen sayfalar görülemediğinden defterlerle beyanların uyumlu olduğu tespiti de şüpheden uzak ve kesin olarak yapılamamıştır.*
- *Mükellef mücbir sebep hükümlerinden de faydalananamayacaktır.*

Tüm bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde vergi inceleme elemanın defter ve belgelerin ibraz edilmeyen kısmı nedeniyle suç raporu tanzim etmesinde 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuatı yönünden bir engel bulunmamaktadır.

## Cevap – 1C

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 215. Maddesinde “*2. a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz*” denilerek yurttaşındaki müşteriye düzenlenen yabancı para cinsinden faturalarda TL karşılığının olmasını zorunlu tutmuştur. Bu nedenle mükellef yurt içindeki müşterilerine düzenlediği bazı faturalarda bu zorunluluğa uymamıştır.

Aynı kanunun 227. Maddesinde “*Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümruk Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır*” hükmüne yer verilerek kanundaki zorunluluklara uyulmadan düzenlenen belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağını ifade etmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. Maddesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

“*1. Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun **227**, 231 ve 234 üçüncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için (544 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2023'den itibaren 2.200 -TL) Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir*”

Ancak aynı kanunun Usulsüzlük dereceleri ve cezaları başlığını taşıyan 352. Maddesinin II. Derece usulsüzlükler başlığını taşıyan fikrasının 7. Bendinde “*Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikalaların* kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması”; denilerek kanunen belli olan şekil ve muhteviyat ile yapılan düzenlemelere uyulmamış olmasını kanun koyucu usulsüzlük fiili olarak değerlendirmiştir. Yukarıdaki düzenlemelere göre yurttaşındaki müşterilere düzenlenen döviz cinsinden faturalara Türk Lirası karşılığının yazılmasına fiili 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu açısından değerlendirildiğinde hem 352. Maddeye göre ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmekte hem de 227 madde kapsamında söz konusu faturalar hiç düzenlenmemiş sayıldığı taktirde 353/1. Maddesi kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda kayıt ve belge düzenine uyulmaması hallerine ilişkin olarak usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezaları öngörmüştür. Mali açıdan daha ağır olan özel usulsüzlük cezaları ile belge düzeninin yerleşmesi, mükelleflerin çapraz kontrolünün sağlanması yoluyla vergi denetimlerinin etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır. Hatta bu madde kapsamındaki bazı fiiller örneğin “*düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi*” fiili bazı durumlarda muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge olarak değerlendirilerek 359. Maddedeki kaçakçılık suçları kapsamına alınabilir.

Vergi inceleme elamanı mükellefin söz konusu faturaları sürekli TL karşılığı olmadan düzenleyip düzenlemediği, faturaların düzenlendiği tarihteki TL karşılıklarının defter kayıtlarına ve beyanlara yansıtılmasında vergi matrahını azaltıcı bir durum olup olmadığı söz konusu fiilin çapraz vergi

kontrollerini zorlaştırir zorlaştırmadığı gibi hususları birlikte değerlendirerek söz konusu usulsüzlüğün 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352 Maddesi kapsamında ya da 353/1 kapsamında olduğuna karar verecektir.

Sonuç olarak cevap kâğıdında yukarıdaki mevzuat hükümlerine yer verildiği (V.U.K. 215, 227, 352 ve 353/1) sürece her iki değerlendirme de doğru kabul edilecektir ve bu doğrultuda puanlama yapılacaktır.

## Cevap – 2 :

Konu ile ilgili olarak İdari Yargılama Usul Kanununda aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

*Temyiz*

*Madde 46*

*Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hükmü bulunsa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir:*

...  
*b) Konusu yüz bin Türk lirasını (2023 yılı için 581.000 TL) aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar.*

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanunun 1. Maddesinde yer alan ve sorunun cevabı ile ilgili hükümler ise aşağıdaki gibidir.

...  
*(3) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri mali tatil süresince işlemeyemez. Belirtilen süreler mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar.*

Kanunun lafzından da açıkça anlaşıldığı üzere mali tatil süresince işlemeyen süreler dava açma süreleridir. Dolayısıyla esası itibarıyle bir kanun yolu olan temyiz işleminde sürelerin duracağına dair 5604 sayılı kanunda bir hükmü bulunmamaktadır. Konuya ilgili olarak verilmiş bazı Danıştay kararları aşağıda özetlenmiştir.

**Danıştay 3. Dairesi 04.03.2021 tarih ve E.2019/3442, K.2021/1196 sayılı kararı:** “5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'a göre dava açma sürelerinin mali tatil süresince işlemeyeceğinin kurala bağlandığı ancak istinat ve temyiz kanun yolu başvurularına ilişkin sürelerin duracağına yönelik herhangi bir düzenleme bulunmadığı...” şeklindedir.

**Danıştay 4. Dairesi 23.11.2021 tarihli kararı:** “Temyize konu vergi dava dairesinin kararının 02/06/2021 tarihinde tebliğ edildiği belirlenmiş olup, temyiz süresinin son günü 02/07/2021 tarihine rastladığı halde otuz günlük süre geçirildikten sonra 06/09/2021 günü kayda giren dilekçe ile temyiz başvurusunda bulunulduğu anlaşılmış olup, temyiz isteminin süreleşimi nedeniyle reddine...” şeklindedir.

**Danıştay 4. Dairesi 09.02.2021 tarihli kararı (karar düzeltme):** “Kararın düzeltilmesi istemine konu teşkil eden kararın tebliğine ilişkin alındıya göre Danıştay kararı, karar düzeltme talebinde bulunan davacıya Tebligat Kanunu 21. maddesi uyarınca 19/06/2020 tarihinde tebliğ edilmiş olup, kararın düzeltilmesi için başvuru süresinin son günü 06/07/2020 tarihine rastladığı halde on beş günlük süre geçirildikten sonra 07/08/2020 tarihinde kayda giren dilekçeyle kararın düzeltilmesi isteminin süre aşımı nedeniyle reddine...” şeklindedir.

**Danıştay 4. Dairesi 27.04.2021 tarih ve E.2016/19516, K.2021/2523 sayılı kararı:** “Temyize konu vergi mahkemesi kararının 08.06.2016 tarihinde tebliğ edildiği belirlenmiş olup, temyiz süresinin son günü 08/07/2016 tarihine rastladığı halde otuz günlük süre geçirildikten sonra 11/07/2016 günü kayda giren dilekçe ile temyiz isteminin süreleşimi nedeniyle reddine...” şeklindedir.

**Danıştay 7. Dairesi 10.12.2020 tarih ve E.2020/3698, K.2020/5076 sayılı kararı:** “5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'a göre mali tatil süresince vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava

açma sürelerinin işlemeyeceği kurala bağlanmış olup, söz konusu düzenlemeden hareketle benzer şekilde bir hüküm öngörülmeyen temyiz başvurusuna ilişkin sürenin de işlemeyeceği sonucuna ulaşmaya olanak bulunmamaktadır.” Şeklindedir.

**Danıştay 9. Dairesi 21.10.2019 tarih ve E. 2015/10431, K. 2019/4953 sayılı karar;** “Mükelleflerin vergiyle ilgili işlemlerini takip eden 3568 sayılı yasaya tabi meslek mensuplarının yoğun şekilde ihtiyaç duyulan dönemlerde, bu meslek mensuplarının yeterli ölçüde dinlenmelerinin temin edilmesi amacıyla kanunla öngörüldüğü anlaşılan mali tatil süresince 5604 yasada açıkça vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin işlemeyeceği de kurala bağlanmış iken benzer şekilde bir hükmün öngörülmediği temyiz başvurusuna ilişkin sürenin de işlemeyeceği sonucuna ulaşmaya imkan bulunmamaktadır...”

*İlgili mevzuatından ve konuya ilgili, konunun muhatabı Danıştay'ın müstekar haline gelmiş olan kararlarından da anlaşılacağı üzere mükellefin 13.06.2023 tarihinde tebliğ edilen bölge idare mahkemesi kararına karşı en geç 13.07.2023 tarihine kadar temyiz yoluna başvurması gerekirken 06.09.2023 tarihinde verilen temyiz dilekçesi ile yapılan başvurunun süresi içinde yapılmadığı açıklır.*

### Cevap – 3:

*Hatırlatma: Soruda iki hususun değerlendirilmesi istenmiştir.*

- Birincisi, mükellef kurumun düzeltme talebinin ve vergi dairesinin ret cevabının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuatı açısından değerlendirilmesi,
- İkincisi, Anayasa Mahkemesi kararlarının (Soru özelinde iptal kararının) vergi kanunları açısından hukuki sonuçlarının da açıklanarak mükellefin başvurusunun değerlendirilmesi

*Sorunun cevabında bu iki hususunda değerlendirilmesi gerekmektedir.*

- *Mükellef kurumun düzeltme talebinin ve vergi dairesinin ret cevabının 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuatı açısından değerlendirilmesi:*

Düzeltmeye ilişkin hükümler 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ile 120. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Söz konusu hükümler aşağıdaki gibidir,

#### **Vergi Hatası**

#### **Madde 116**

*Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*

#### **Hesap Hataları**

#### **Madde 117**

*Hesap hataları şunlardır:*

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fisi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.
2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsulların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

*3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.*

### **Vergilendirme Hataları**

#### **Madde 118**

*Vergilendirme hataları şunlardır:*

- 1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;*
- 2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;*
- 3. Mezuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır;*
- 4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.*

### **Hataların Meydana Çıkarılması**

#### **Madde 119**

*Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:*

- 1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;*
- 2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;*
- 3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkılması ile;*
- 4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkılması ile;*
- 5. Mükellefin müracaati ile.*

### **Düzelme Yetkisi ve Reddiyat**

#### **Madde 120**

*Vergi hatalarının düzeltimesine, ilgili vergi dairesi müdüri karar verir.*

*Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzelttilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sâkit olur.*

*Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığında belirlenir.*

*Bu Kanunun 4inci maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir.*

*Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi ve mükellefiyet türü ile düzeltmeye konu tutarı ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak düzeltme yetkisinin devredilmesi ile düzeltmenin bağlı olunan vergi dairesi dışındaki vergi daireleri tarafından yapılmasına izin vermeye ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*

*İlgili mevzuatından da anlaşılaceği üzere Vergi Usul Kanunundaki vergi hatalarına ilişkin düzeltme müessesesi hukuki ihtilaf içermeyen ve herhangi bir ihtilafa neden olmadan hemen tespit edilebilecek basit ve açık vergi hataları için uygulanan istisnai bir başvuru yoludur.*

*Diğer bir ifade ile düzeltme ve şikayet konusu yapılabilecek vergi hataları kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makam veya uyuşmazlık halinde yargı mercii tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurulmadan ilk bakişa anlaşılabilecek nitelikte olan hatalardır. Uyuşmazlığın çözümünün maddi olayın değerlendirilmesi ve mevzuatin yorumlanması gerektirmesi halinde ise "vergi hatasından" değil hukuki uyuşmazlıktan bahsedilebilir.*

Dolayısıyla vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin başvurularda idarenin yetkisi **açık bir vergi hatasının bulunup bulunmadığına yönelik değerlendirmeden** ibaret olacaktır. Mükellef kurumun düzeltme talebi bu kapsamda değerlendirildiğinde ve ilgili bulunduğu dönemde o dönemde geçerli mevzuat dikkate alındığında kanunda belirtilen hata konularından hiçbirisine dahil olmadığı için vergi dairesince başvurunun reddinde hukuka aykırı bir durumdan söz edilemez.

- **Anayasa Mahkemesi kararlarının (Soru özelinde iptal kararının) vergi kanunları açısından hukuki sonuçlarının değerlendirilmesi:**

T.C. Anayasasının 153. Maddesine göre, **Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal karaları geriye yürümez.**

Aslinda lafzen açık olan Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının geriye yürümeyeceğine dair hükmün uygulamada farklı yorumlandığı durumlar söz konusu olabilmektedir. Bazı durumlarda geriye yürümemenin kazanılmış hakları korumak için getirildiği “kişilerin lehine olduğu zaman” geriye yürümenin olabileceği savunularak Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürüyebilmektedir. Özellikle ceza hukukunda lehe olan düzenlemeden suçun faili yararlanır ilkesinin de bir sonucu olarak Anayasa Mahkemesinin iptal kararının suçlunun lehine olduğu durumlarda geriye dönük olarak yeniden hükm tesisine gidilebilmekte ve hatta gidilmesi de gerekmektedir. Örneğin Anayasa Mahkemesinin bir fiili suç sayan bir düzenlemeyi iptal etmesi durumunda Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürümez düzenlemesini istisnasız uygulanması suç sayılmayan bir fiilden dolayı kişilerin cezaya muhatap kalmasına neden olabilecektir. Nitekim Anayasa Mahkemesinin kendisi de verdiği kararlarda bu hükmün özellikle kazanılmış **hakların korunması konusunda salt olarak uygulanmayıcağını** belirttiği olmuştur. (12.12.1989 tarihli ve E.1989/11 sayılı kararı)

Bununla birlikte **Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümeyeceğine ilişkin düzenleme** sadece kazanılmış **hakların korunması** için getirilmiş bir düzenleme değildir. Bu hükm **idari istikrarı ve hukuki kesinleşmeyi de sağlamayı amaçlamakta ve insanların hukuka ve kanun koyucuya karşı güveninin azalmasını önlemeye yönelik bir amacı olduğu da Anayasadaki düzenlemenin de bu amaca uygun olduğu savunulmaktadır.**

Dolayısıyla **kazanılmış bir hak niteliğinde olmayan mükellef kurumun iade talebi** nedeniyle Anayasa Mahkemesinin iptal kararının geriye yürütülmesi ve mükellef kurumun iade talebinin kabul edilmesi mümkün değildir. (Mükellef kurumun Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapabileceği ve Anayasa mahkemesinin verebileceği veya vermeyeceği kararlara yönelik yapılan varsayımlar içeren tüm değerlendirmeler pek tabii sorunun cevabı kapsamında değildir)

Konu hakkında Danıştay VDDK güncel kararında da (E:2023/2, K:2023/4) hem Vergi Usul Kanunundaki düzeltme hükümlerine girmeyeceği hem de **Anayasa Mahkemesi kararlarının kazanılmış haklar dışında geriye yürüyemeyeceğine** deðinerek sorudaki olayda düzeltme için yapılan başvurunun reddinin yerinde olduğuna karar vermiştir.

#### Cevap – 4

##### Cevap – 4A

“Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin” 3. Maddesinde özelge; “Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüşü” olarak tanımlanmıştır.

##### Cevap – 4B

“Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin” 8. Maddesine göre Mükelleflerin aşağıdaki başvuruları özelge kapsamında değerlendirilmmez:

- a) Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri.
- b) Yargıya intikâl etmiş olaylara ilişkin izahat talepleri.
- c) Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri.
- ç) Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve izahat talepleri.
- d) Mücbir sebep hâli ilanı, vergi borçlarının terkini, belge düzene ilâşkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konulara ilişkin talepler.
- e) Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruları ile  
-Kanunun 122 nci maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve 124 üncü maddesine göre Maliye Bakanlığınca incelenenek olan şikâyet yoluyla müracaatlar.
- f) Sözlü veya yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve  
-4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu uyarınca yapılan talepler.

##### Cevap – 4C

“Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin” 9. Maddesine göre;

- (1) Özelge talepleri, mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerince yapılır.
- (2) Odalar ve birlilikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamazlar. Ancak, bu kuruluşlar Başkanlıktan, vergilendirme ile ilgili konularda özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilirler.

Bu hükmü gereği;

“Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)un” mali müşavirler arasında uygulama farklılığı yaratan bir vergi düzenlemesi için üyelerine ilan etmek amacıyla özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilir ancak sadece kendi mükellefiyeti ile ilgili konularda özelge talep edebildiği için uygulama farklılığı yaratan bir vergi düzenlemesi için **özelge talep edemez**.

## Cevap – 4D

Soruda belirtilen yönetmeliklerin cevaba yönelik bölümleri aşağıdaki gibidir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun İncelemede Uyulacak Esaslar başlığını taşıyan 140. Maddesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

(...)

*Vergi kanunlarıyla ilgili **Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere** aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.*

*Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tütük, yönetimlik, genel tebliğ, sirküler ve **özelgelere** uygunluğu yönünden değerlendirilir.*

*İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığına belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tütük, yönetimlik, genel tebliğ, sirküler ve **özelgelere** uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirme uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.*

Aynı kanunun 413. Maddesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

*Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşakkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.*

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte ise konuya ilgili aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

*Madde – 8 (1) Rapor değerlendirme komisyonları, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetimlik, genel tebliğ, sirküler ve **özelgelere** uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir.*

*MADDE 9 – (1) Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Vergi Müfettişleri ile rapor değerlendirme komisyonları arasında uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporlarını bir üst değerlendirme mercii olarak, vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetimlik, genel tebliğ, sirküler ve **özelgelere** uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir.*

*MADDE 17 – (1) Rapor değerlendirme komisyonları, yaptıkları değerlendirme sırasında verilmiş bir özelgenin Kanunun 369 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varırlarsa, söz konusu özelgeyi, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile Kanunun 413 üçüncü maddesine göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik Komisyon'a gönderirler.*

(...)

*(6) Bu Komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanı bağlar.*

*(7) Bu Komisyon tarafından, bir özelgenin Kanunun 369 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında olduğu sonucuna varılırsa, söz konusu özelge, Komisyon kararı dikkate alınarak değiştirilir.*

Konuya ilgili olarak en kapsamlı değerlendirme 425 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılmış olup tebliğde yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

*"Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat önermeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirdirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kísticasını da tatbik edeceklerdir.*

Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporda, özelgede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuya ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatin aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gereği tabiidir.

*Düzenlenen rapor değerlendirme komisyonlarının bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları hâlinde özelgenin değerlendirilmesi amacıyla 140inci maddenin dördüncü fıkrasında yer alan komisyon teşkil edilecek ve değerlendirme neticesinde verilen karar ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlayacaktır.*

**Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri** sorunun cevabına yönelik olarak özetlenecek olursa;

- Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş yardımcılarının özelgelere aykırı rapor tanzim etmesine engel bir hukuki düzenleme olmamakla beraber,
- Rapor değerlendirme komisyonları, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendireceğinden;
- Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonları ve/veya merkezi rapor değerlendirme komisyonları tarafından işleme konulacağından,
- Özelgelere aykırı olarak tanzim edilmiş olan bir vergi inceleme raporunun işleme konulması mümkün değildir.

## Cevap – 5

### Cevap – 5A

Konuya ilişkin 1 Seri no'lu Tahsilat Genel tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesi hükmüne göre, vadesi geçmiş alacaklar için rızaen yapılan ödemeler, öncelikle ödemenin yapıldığı takvim yılı sonunda zamanaşımına uğrayacak alacağı, bu takvim yılı sonunda zaman aşımına uğrayacak alacak birden fazla ise her birine orantılı olarak yapılacaktır.

Zamanaşımıma uğrayacak alacağa yapılan mahsuptan sonra kalan tutar bulunması veya ödemenin yapıldığı takvim yılı sonunda zaman aşımına uğrayacak alacağın bulunmaması halinde yapılan ödeme, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatlı olan alacağa mahsup edilecektir.

Mahsup işleminde, her bir alacak aslinin, fer'ileri ile birlikte tahsil edilmesi gerekmektedir. Ancak mahsup edilecek tutarın alacak aslı ve fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup, alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak yapılacaktır. Alacak aslı ve gecikme zammina yapılacak mahsup tutarı aşağıdaki formüle göre bulunacaktır.

$$\text{Her bir alacak için yapılacak mahsup tutarı} = \frac{\text{Herbir alacak tutarı} \times \text{Yapılan Ödeme}}{\text{Toplam Alacak Tutarı}}$$

Buna göre sorunun cevabı aşağıdaki tablodaki sıraya ve tutarlara göre yapılacaktır.

Ödeme Tarihi İtibarıyla Amme Alacağının			Ödemenin Mahsubu		
Türü	Vadesi	Tutarı TL (Durumu)	Mahsup Sırası	Mahsup (TL)	Ödemeden Kalan Tutar
KDV	28.02.2023	5.000,00 Teminatsız	1	5.000,00	50.000,00
Gelir V.	31.03.2022	37.500,00 Teminatsız	2	37.500,00	12.500,00
Gecikme zammı		10.375,50 Teminatsız		10.375,50	2.124,50
KDV	28.04.2022	3.250,00 Teminatlı	Sıradı Değil	0,00	2.124,50
Gecikme zammı		1.105,00 Teminatlı		0,00	2.124,50
KDV	28.09.2022	4.000,00 Teminatsız	3	1.888,44	236,06
Gecikme zammı		500,00 Teminatsız		236,06	0,00
G. Stp.V.	26.10.2022	2.000,00 Teminatsız	4	0,00	0,00
Gecikme zammı		200,00 Teminatsız		0,00	0,00
<b>Toplam</b>		<b>63.930,50</b>		<b>55.000,00</b>	

Mükellefin ödeme yaptığı 28.02.2023 tarihi, 5.000,00 TL tutarlı Katma Değer Vergisi borcunun ödeme süresinin son günüdür. Bu durumda yapılan ödemeden öncelikle bu alacak tahsil edilecektir.

Mükellefin 2023 yılı sonunda zamanaşımıma uğrayacak borcu olmadığından, vadesi önce gelen 31.03.2022 vadeli teminatsız gelir vergisi ile bu verginin gecikme zammı için toplam  $(37.500+10.375,50=)47.875,50$  TL mahsup edilecektir.

KDV, gelir vergisi ve bu verginin gecikme zammina yapılan mahsuplardan sonra  $(55.000 - 52.875,50=)2.124,50$  TL mahsup yapılabilecek tutar kalacaktır. İzleyen 28.04.2022 vadeli alacak teminatlı olduğundan, madde hükmüne göre kalan tutar, 28.09.2022 vadeli teminatsız katma değer vergisine mahsup edilecektir.

Ancak, 2.124,50 TL ödeme 28.09.2022 vadeli alacak aslı ve gecikme zamının tamamını karşılamadığından mahsup, alacak aslı ve gecikme zammina orantılı olarak yapılacaktır. Bunun için öncelikle borca hesaplanacak gecikme zammı ile bu alacağın asıl ve fer'i toplamı bulunacaktır. Gecikme zammı, soruda veri olarak (500 TL) verildiğinden bu alacağın asıl ve fer'i toplamı  $(4.000 + 500=) 4.500$  TL olacaktır.

Alacak aslı ve gecikme zammina yapılacak mahsup tutarı aşağıdaki formüle göre bulunacaktır.

$$\text{Alacak asına mahsup edilecek tutar} = \frac{4.000 \times 2.124,50}{4.500} = 1.888,44$$

$$\text{Gecikme zamına mahsup edilecek tutar} = \frac{500 \times 2.124,50}{4.500} = 236,06 \text{ olacaktır.}$$

Mahsuptan sonra kalan  $(4.000,00 - 1.888,44=) 2.111,56$  TL alacak aslı ise vade tarihinden itibaren hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte takip ve tahsil edilecektir.

## Cevap – 5B

Konuya ilişkin 1 Seri no'lu Tahsilat Genel tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

6183 sayılı Kanunun 47 ncı maddesi hükmüne göre, amme alacağına karşılık cebren tahsil edilen paralar önce parayı tahsil eden dairenin artarsa aynı amme idaresinin takibe iştirak etmiş olan diğer alacaklı tahsil dairelerinin takip konusu alacak aslı ve fer'ilerine mahsup edilecektir. Tahsil edilen paranın alacak aslı ve fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde, mahsup, alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak yapılacaktır.

Haczedilen malların satışının ne şekilde yapılacağı her malın özelliğine göre 6183 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde düzenlenmiştir. Para, döviz, teminat mektubu gibi likit kıymetlerin ihale yöntemiyle satılarak paraya çevrilmesi söz konusu olmadıkından, bu kıymetlerin paraya çevrilmesinden, nakdin tahsil dairesi kayıtlarına intikal etmesi anlaşılmaktır.

Bu şekilde tahsil olunan paralardan, aynı Kanunun 74 üncü maddesine göre önce ilan, nakil gibi takip masrafları düşündükten sonra geriye kalan kısım takip konusu alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak mahsup edilecektir.

Buna göre haczedilen taşının satışından elde edilen 850.000 TL aşağıdaki sıraya uygun olarak ve aşağıdaki tabloda gösterilen tutarlarda dağıtilacaktır.

Tahsilat Tarihi İtibarıyla Amme Alacağının			Tahsilatın Mahsubu		
Türü	Vadesi	Tutarı (TL)	Mahsup (TL)	Sıra	Mahsup Sonrası Tahsilattan Kalan Tutar (TL)
Takip Gideri	----	3.100,00	<b>3.100,00</b>	1	846.900,00
Gelir V.	31.07.2019	250.000,00	250.000,00	2	596.900,00
Gecikme zammı	----	128.962,50	128.962,50		467.937,50
G.Stp.V.	26.08.2019	20.000,00	20.000,00	3	447.937,50
Gecikme zammı	----	9.800,50	9.800,50		438.137,00
KDV	26.09.2019	75.000,00	75.000,00	4	363.137,00
Gecikme zammı	----	34.501,50	34.501,50		<b>328.635,50</b>
KDV*	26.10.2019	350.000,00	<b>229.812,00</b>	5	98.823,50
Gecikme zammı*	----	150.507,00	<b>98.823,50</b>		0,00
Toplam		1.021.871,50	850.000,00		

\* Yukarıdaki tabloda yer alan sıraya göre yapılan mahsup işlemlerinde 26.09.2019 tarihli KDV alacağı ile buna ilişkin gecikme zamına yönelik yapılan mahsup işlemlerinden sonra kalan 328.635,50 TL 26.10.2019 tarihli KDV alacağına ve buna ilişkin gecikme zamına toplamına yetmeyeceğinden dolayı tebliğde de belirtildiği üzere alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak mahsup işlemi yapılacaktır.

$$\text{Alacak asına mahsup edilecek tutar} = \frac{350.000 \times 328.635,50}{(350.000+150.507)} = \mathbf{229.811,82 \text{ (229.812)}}$$

$$\text{Gecikme zamına mahsup edilecek tutar} = \frac{150.507 \times 328.635,50}{(350.000+150.507)} = \mathbf{98.823,68 \text{ (98.824)}} \text{ olacaktır.}$$