

2018/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

18 Kasım 2018 Pazar – 16.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

SORULAR
Soru 1- Aşağıdaki kavramları açıklayınız. (15 puan)

- Kanun Yararına Temyiz
- Müsamaha Süreleri
- Teferruğ

Soru 2- Amme borçlusu Bayan (F) adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki takyidatlar, tatbik edildikleri tarih itibariyle fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. Söz konusu gayrimenkul icra dairesince satılmış olup, masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılmacak tutar 20.000-TL'dir.

Sıra	Alacaklı	İşlemin ve Alacağın Türü	Tutar (TL)
1	K Şahsı	Rehin (Ticari Alacak)	15.000
2	B şahsı	Haciz (Ticari Alacak)	5.000
3	A Şahsı	Rehin (Ticari Alacak)	2.000
4	S Vergi Dairesi	Haciz (Gelir Vergisi)	6.000
5	D şahsı	Haciz (Ticari Alacak)	2.500
6	SGK	Haciz (Prim Alacağı)	4.000
7	İ Vergi Dairesi	Haciz (Gelir Stopaj)	1000
8	C Belediyesi	Haciz (Emlak Vergisi)	500

1

İstenilen:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca, amme borçlusu Bayan (F)'ye ait gayrimenkulün satışından elde edilen tahsilattan her bir amme alacaklarının payına düşen tutarları hesaplayınız. (15 Puan)

Soru 3- Elektronik ürünlerin toptan ve perakende ticareti işi ile istigal eden (X) A.Ş. hakkında vergi dairesi tarafından 2018 yılında aşağıdaki tespitler yapılmış ve belirtilen usulsüzlük cezaları kesilmiştir.

- Mükellef, 2018 takvim yılina ait birinci geçici vergi dönemi beyannamesini süresinde vermemiş, süresinde vermediği beyannameyi daha sonra 03.06.2018 tarihinde vermiş ve beyannamede 3.000-TL mali zarar beyan etmiştir. Vergi dairesi süresinden sonra beyancode verilmesi dolayısıyla 2 kat 1. derece usulsüzlük cezası kesmiştir.
- Mükellefin 30.03.2018 tarihinde nihai tüketicilere yaptığı iki satış dolayısıyla düzenlediği KDV hariç 3.900-TL ve 5.200-TL tutarındaki iki faturada alıcıların T.C. kimlik numarasına yer verilmediği tespit edilmiş, faturalarda bulunması zorunlu unsurlardan birisi eksik olduğu gereğesile hiç fatura düzenlenmemiş kabul edilerek her bir fatura için fatura tutarının %10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

- c. Mükellef, 17.05.2018 tarihinde (T) A.Ş.'ye sırasıyla 7.000-TL ve 4.000-TL tutarında iki ayrı mal satışı yapmıştır. Mükellef, (T) A.Ş.'den farklı tarihlerde 4.000-TL'yi banka havalesi yoluyla, 7.000-TL'yi ise nakit olarak tahsil etmiştir. Vergi dairesi satışların toplam 11.000-TL tutarındaki bedelleri aracı finansal kurumlar aracılığıyla tahsil edilmediği gerekçesiyle işlem bedellerinin toplam tutarı üzerinden %5 oranında özel usulsüzlük cezası hesaplayarak kesilecek asgari ceza tutarı ile karşılaşmıştır, daha yüksek olan 1.600-TL özel usulsüzlük cezası kesmiştir.
- d. Mükellef, 03.08.2018 tarihinde verdiği Vergi usul Kanunu'nun 371'inci maddesine göre verdiği dilekçe ile Nisan 2018 vergilendirme döneminde yaptığı bir teslim dolayısıyla düzenlenmesi gereken KDV dahil 5.000-TL tutarındaki bir faturanın sehven düzenlenmemiş olması nedeniyle KDV matrahının eksik beyan edildiğini bildirmiştir, Nisan 2018 dönemine ait KDV beyannamesini düzelterek süresinde vergi dairesine vermiş ve hesaplanan KDV'yi Kanuna uygun olarak süresinde ödemistiştir. Vergi dairesi mükellefin pişmanlık talebini kabul etmiş, ancak faturayı zamanında düzenlenmediği için fatura tutarının %10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesmiştir.
- e. Mükellef, turistik amaçlarla Türkiye'de bulunan yurt dışında mukim bir kişiye satıldığı 8.000-TL tutarındaki ürünün bedelini nakit olarak tahsil etmiş, vergi dairesi tahsilât aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılmadığı gerekçesiyle mükellef adına 1.600-TL özel usulsüzlük cezası kesmiştir.

İstenilenler:

Yukarıdaki tespitlere göre (X) A.Ş. adına kesilen usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarını mali mevzuat açısından değerlendiriniz, yanlış ceza uygulaması yapılmışsa olması gereken uygulamayı gerekçesiyle açıklayınız. (Soruda yer alan bütün tarihler iş günü olarak kabul edilecektir.) **(25 Puan)**

2

Soru 4- Aşağıda sıralanan çeşitli durumlarda belirtilen alacakların hangi tarihte zamanaşımına (tarih, tahsil veya düzeltme zamanaşımı) uğramış olacaklarını yasal gerekçeleriyle anlatınız. Cevap verilirken zamanaşımını kesecek veya durduracak başka bir olay meydana gelmediği kabul edilecektir. Soruda belirtilen bütün günlerin iş günü olduğu varsayılacaktır. **(25 Puan)**

- a. Ticari kazanç sahibi Bay (Y) hakkında yürütülen vergi incelemesinde Bay (Y)'nin 2015 yılında bir kısım hâsilatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı tespit edilmiş, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi düzenlenen vergi inceleme raporları uyarınca gerekli tarhiyatları yaparak vergi/ceza ihbarnameleri ile 14.09.2016 tarihinde Bay (Y)'ye tebliğ etmiştir. Bay (Y) yapılan tarhiyatlara ilişkin olarak uzlaşma talebinde bulunmuş, 17.10.2016 tarihinde yapılan uzlaşma toplantısında toplam 100.000-TL vergi ve 15.000-TL vergi ziyai cezası üzerinde uzlaşılmıştır. Bay (Y)'nin uzlaşılan vergi ve cezalar ile gecikme faizini vadesinde ödememesi üzerine vergi dairesi 30.11.2016 tarihinde ödeme emri tebliğ ederek mükelleften borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunmasını istemiştir. Vergi dairesi, ödeme emrine rağmen Bay (Y)'nin borcunu ödememesi üzerine 20.12.2016 tarihinde düzenlenen haciz varakası ile haciz kararı almıştır. Yapılan takip sonucunda Bay (Y)'nın haczi caiz malvarlığı olmadığı tespit edilmiş ve 13.01.2017 tarihinde aciz fişi düzenlenmiştir.

- b. (Z) A.Ş. ve Bayan (L) arasında 30.03.2012 tarihinde imzalanan kira sözleşmesi ile Bayan (L) sahip olduğu gayrimenkulü mağaza olarak kullanılmak üzere 01.06.2012 tarihinden itibaren 10 yıl süreyle (Z) A.Ş'ye kiraya vermiştir. Düzenlenen sözleşmeye ait damga vergisi beyan edilmemiş ve ödenmemiştir. Bayan (L) kira bedelinin ödenmesine ilişkin olarak doğan bir uyuşmazlık nedeniyle 19.06.2017 tarihinde mahkeme de dava açmış ve dava dilekçesi ile birlikte (Z) A.Ş'yle aralarında düzenlenen sözleşmeyi delil olarak mahkemeye sunmuştur.
- c. 7143 Sayılı Kanun uyarınca, 2013 yılına ilişkin olarak kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunan ve altı eşit taksitte ödeme seçeneğini tercih eden mükellef (M) Ltd. Şti., Eylül/2018 taksitini aynı ayda ödediği halde ikinci taksit olan Kasım/2018 taksitini süresinde ödememiştir. Bunun üzerine, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdüru kurumun 2013 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahını eksik beyan ettiğini tespit ederek inceleme raporu düzenlemiş, düzenlenen rapor 23.12.2018 tarihinde kuruma tebliğ edilmiştir.
- d. (G) Ltd. Şti.'nin bağlı olduğu vergi dairesi, şirketin 2016 yılına ait beyan edilen kurumlar vergisini vadesinde ödemediğini tespit etmiştir. Bunun üzerine vergi dairesinin şirkete gönderdiği ödeme emri 08.12.2017 tarihinde tebliğ edilmiştir. Ödeme sıkıntısına giren ve vergi borcu ile birlikte vadesi gelen ticari borçlarını da ödeyemeyen şirket, 19.03.2018 tarihinde 2004 sayılı İcra iflas Kanununa uygun olarak dilekçe ile konkordato talebinde bulunmuştur. Yetkili mahkeme 24.03.2018 tarihinde talep dilekçesine eklenmesi gereken belgelerin eksiksiz olarak mevcut olduğunu tespit ederek 3 ay süreli geçici mühlet kararı vermiştir. Mahkeme konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması üzerine 09.05.2018 tarihinde borçluya bir yıllık kesin mühlet vermiştir. Kesin mühlet içinde konkordato komiserinin raporuyla konkordato ile amaçlanan iyileşmenin gerçekleştiğinin mahkemeye bildirilmesi üzerine mahkeme 20.11.2018 tarihinde kesin mühleti resen kaldırarak konkordato talebinin reddine karar vermiştir.
- e. Gelir vergisi mükellefi Bay (N)'nin 2012 yılında gayrimenkul satışı dolayısıyla elde ettiği beyana tabi değer artış kazancını beyan etmediğinin tespiti üzerine vergi dairesi 12.05.2017 tarihinde matrahın takdiri için takdir komisyonuna başvurmuş, takdir komisyonu kararını 26.08.2017 tarihinde vergi dairesine tevdi etmiştir. Vergi dairesi takdir edilen matrah üzerinden vergi tarh ederken yanlış oran uyguladığı için 20.000-TL yerine 25.000-TL vergi hesaplamıştır. Tarh edilen vergi ve cezalar mükellefe posta veya memur eliyle tebliğ edilemediği için 28.11.2017 tarihinde ilanen tebliğ edilmiştir. Tebliğ edilen vergiler 27.12.2017 tarihinde tahakkuk etmiş, vergi dairesi tahakkuk eden vergiler için ödeme emri düzenleyerek 17.02.2018 tarihinde mükellefe tebliğ etmiştir.

Soru 5- Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan (A) Ltd. Şti., serbest bölgede 2016 yılı içinde 30 birim (a) malı, 70 birim (b) malı üretmiştir. Bu mallardan 5 birim (a) malını 2016 yılının Şubat ayında 500-TL FOB bedel ile ihraç etmiş, 5 birim (b) malını 2016 yılı Aralık ayında 350-TL bedel ile yurt içinde satmış, kalan malları ertesi yıla stok olarak devretmiştir. Ertesi yıl bir önceki yıldan gelen 25 birim (a) malının 20 birimi 3.000-FOB bedel ile ihraç edilmiş, 5 birimi 500-TL bedel ile yurt içinde satılmış, 65 birim (b) malının 50 birimi 6.500-TL FOB bedelle ihraç edilmiş, 10 birimi 1.200-TL FOB bedelle ihraç kayıtlı satılmış, 5 birimi ise 600 TL bedelle yurt içine satılmıştır. (A) Ltd. Şti.'nin üretim faaliyetinde 170, pazarlama ve genel idare bölümünde 30 kişi olmak üzere toplam 200 çalışanı bulunmaktadır.

İstenilen:

(A) Ltd. Şti. tarafından serbest bölgedeki üretim tesislerinde istihdam edilen personelin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilip edilemeyeceğini, istisna edilecekse ücret istisnasının nasıl uygulanacağını açıklayınız. **(10 Puan)**

Soru 6- Gerçek kişi Bayan (N)'nin sahip olduğu ve bilanço esasına göre defterleri tutulan ferdî işletme 31.12.2016 tarihi itibarıyle Gelir Vergisi Kanununun 81/2 maddesi hükümlerine göre bir bütün olarak (V) A.Ş.'ye devredilmiştir. Bayan (N)'nin devir tarihinden önce kesinleşmiş ve vadesinde ödenmemiş 40.000-TL KDV borcu bulunmaktadır. Söz konusu vergi borçlarından dolayı (V) A.Ş.'nin, Amme Alacaklarının Hakkında Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 36'ıncı maddesi uyarınca takip edilip edilemeyeceğini açıklayınız. **(10 Puan)**

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1 - a. Kanun Yararına Temyiz: Kanun yararına temyiz 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK) düzenlenen olağanüstü kanun yollarından birisidir. Kanun yararına temyize ilişkin İYUK'un 51'inci maddesi aşağıdaki gibidir:

"1. İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinat veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

2. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırır.

3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır."

Madde hükmüne göre kanun yararına temyiz yoluna İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinat veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararları dolasıyla başvurulabilir. Bu yola başvurmak için kesinleşen kararın hukuka aykırı olduğu konusunda bir kuşku olması gerekir. Bu amaçla, ilgili bakanlıkların gösterceği lüzum üzerine veya Danıştay Başsavcılığı tarafından kendiliğinden kanun yararına temyiz yapılmaktadır.

Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırırmamaktadır, dolasıyla bu mahkemelerin bozma kararından sonra kendi kararlarında ısrar etmeleri mümkün değildir.

5

b. Müsamaha Süreleri: Vergi Usul Kanunu'nda vergi yükümlü ve sorumlularının yararına bazı müsamaha hükümleri yer almıştır. Kanun koyucu vergi ödevine ilişkin sürelerde uyulmamasına rağmen, iyiniyetli mükelleflerin yararlanabileceği bir takım süreler kabul etmektedir. Bu tür süreler, pişmanlık ve ıslah ile cezalarda indirimde karşımıza çıkmaktadır. Anılan Kanunun 371'inci maddesine göre, belirli koşullar altında vergi suçu işleyen kişiler, bunu kendiliklerinden yetkili makamlara bildirdikleri takdirde haklarında vergi ziyai cezası kesilmez. Bu pişmanlık hükmünden yararlanabilmek için maddede yer alan diğer koşullar yanında, hiç verilmemiş beyannamelerin haber verme tarihinden itibaren onbeş gün içinde verilmesi ve eksik ya da yanlış beyandan doğan vergi farkının haber verme tarihinden itibaren onbeş gün içinde ödemesi gerekmektedir. Aynı şekilde, VUK'un 376'inci maddesine göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerde, mükellef veya vergi sorumlusu tarh edilen vergi veya vergi farkını ve indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat gösterilerek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üchte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üchte biri indirilir. Bu müsamaha hükümlerinden yararlanmak için yasada öngörülen süreler içinde belirli işlemlerin yapılması gereklidir; bu işlemler ödev niteliğindedir. Öte yandan bu sürelerde uyulmadığı takdirde pişmanlık ve ceza indirimi hükümlerinden yararlanma hakkı düşer. Görüldüğü üzere müsamaha süreleri vergi ödevleri ile hak düşürücü süreler arasında yer almaktadır.

c. Tefferruğ: Tefferruğ, haczedilen ancak satılamayan gayrimenkulün mülkiyetinin, sahibinin elinden alınarak kamu idaresine aktarılması anlamına gelir.

Haczedilen gayrimenkuller satış komisyonu tarafından açık artırma usulüne göre satılırlar. İlk artırmada tekliflerin gayrimenkulün satış komisyonunca belirlenen değerinin %75'ini aşması halinde, gayrimenkul alıcıya ihale edilir. İlk artırmada satışın gerçekleşmemesi halinde ilk artırma gününden itibaren yedinci gün aynı yer ve saatte ikinci artırma yapılır.

Artırmalarda gayrimenkule hiç talip çıkmadığı veya birinci ve ikinci artırmalarda istekli çıkmadığı ya da teklif edilen bedel rüçhanlı alacakla, masrafları aşmadığı takdirde amme idaresince teferruğ edilinceye kadar gayrimenkul üzerindeki haciz devam eder.

6183 sayılı Kanunun 98'inci maddesinde ikinci artırma tarihinden başlayarak bir yıl içinde gayrimenkul en az bir kere daha satışa çıkarıldığı halde satılmasına imkân bulunmadığı takdirde gayrimenkul alacaklı amme idaresinin talebi üzerine ve satış komisyonu kararıyla amme idaresince teferruğ edilebileceği hükmü yer almaktadır.

Buna göre, teferruğ yoluyla iktisap için ikinci artırma tarihinden itibaren 1 yıl içinde en az bir kere daha ihaleyle satışa çıkarılmalıdır. Bu süre içinde de taşınmaz satılamazsa alacaklı tahsil dairesi teferruğ isteyebilir. Amme idaresi teferruğunu istemek zorunda değildir. Ancak amme idaresi, amme alacağıının tahsilinin imkânsız duruma düşmesini engellemek için teferruğunu talep edilebilir. Teferruğa karar verme yetkisi satış komisyonuna aittir. Satış komisyonu Kanunda aranan koşulların gerçekleştiğini tespit ederse teferruğa karar verir. Komisyonun bu konuda takdir yetkisi yoktur.

6
Kanun maddesinde teferruğ bedeli, gayrimenkulün biçilen rayic̄ değerinin % 50'si olarak belirlenmiştir. Teferruğ işlemi tamamlandıktan sonra takip ve teferruğ masrafları düşüldükten sonra artan bedel borca mahsup edilir. Teferruğ edilen gayrimenkul, teferruğ kararı tarihinden itibaren bir yıl müddetle satışa çıkarılamaz. Bu hükmün amacı gayrimenkülü geri almak isteyen borçluya bir süre vermektedir. Borçlu satış komisyonunun teferruğunu tarihinden başlayarak bir yıl içinde amme alacağıının tamamını, gecikme zammı ile birlikte ödediği takdirde gayrimenkul kendisine geri verilir. Ferağ masrafı borçluya aittir. Öte yandan, teferruğunu verilmeden önce biçimlen rayic̄ bedelin % 75 i veya fazlasıyla hariçten talip çıkarsa alacaklı amme idaresi teferruğdan vazgeçer.

Cevap 2 - 6183 sayılı Kanunun 21'inci maddesinde amme alacaklarında rüçhan hakkı düzenlenmektedir. Söz konusu maddede yapılan düzenlemeye göre;

"Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur. (Ek hükmü: 30/3/2006-5479/4 md.) Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz.

Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. (Değişik ikinci cümle: 28/2/2018-7101/47 md.) Gümruk resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir."

Kanunun 21'inci maddesinde yapılan düzenleme ile ilgili olarak Tahsilat Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır

"2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268inci maddesinde, 261inci maddeye göre ihtiyatien haczedilen malların, ihtiyatı haciz kesin hacze dönüşmeden önce diğer bir alacaklı tarafından bu Kanuna veya diğer kanunlara göre haczedilmesi halinde, ihtiyatı haciz sahibi alacakının, bu hacze 100 üçüncü maddedeki şartlar dairesinde kendiliğinden ve muvakkaten iştirak edeceği ve rehinden önce ihtiyatı veya icrai haciz bulunması halinde amme alacağı dahil hiçbir haczin rehinden önceki hacze iştirak edemeyeceği hükmü altına alınmıştır.

08.04.2006 tarihli ve 26133 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 5479 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanunun 21inci maddesinin birinci fikrasının sonuna eklenen hükümlle genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde, 2004 sayılı Kanunun 268inci maddesinin birinci fikrasının son cümlesi hükmünün uygulanmayacağı belirtilerek, üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş mallara, maddedede belirtilen amme alacakları için rehinden sonra haciz konulması halinde, rehinden önce üçüncü şahıslar tarafından tatbik edilmiş olan hacizlere iştirak edilmesi imkânı sağlanmıştır.

Üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş mallar üzerinde amme alacağı için tatbik edilmiş hacizden önce tesis edilmiş bir rehin bulunmadığı sürece nev'i sınırlaması olmaksızın hacze konu tüm amme alacaklarının ilk haciz alacakları üçüncü şahısın haczine iştirak edeceği tabiidir.

Üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş mallar üzerinde amme alacağı için tatbik edilmiş hacizden önce tesis edilmiş bir rehin bulunması halinde ise;

- a) Malın aynından doğan alacağın genel bütçe geliri olması ve amme alacağı için haciz tatbik edilmiş olması halinde söz konusu amme alacağı;
- mal üzerindeki rehin şerhi ilk sırada ise Kanunun 21inci maddesinin ikinci fikrasının ikinci cümlesi gereğince rehinden sonra gelmek üzere öncelik hakkına sahip olacaktır.
- mal üzerindeki rehin şerhinin ilk sırada olmaması halinde, Kanunun 21inci maddesinin birinci fikrasının ikinci cümlesi gereğince, ilk sırada yer alan üçüncü şahısın haczine iştirak edecektir.
- b) Malın aynından doğan alacağın genel bütçe geliri olmasına rağmen bu alacak için haciz tatbik edilmemiş olması durumunda söz konusu amme alacağı Kanunun 21inci maddesinin ikinci fikrasının ikinci cümlesi gereğince rehinden sonra gelmek üzere öncelik hakkına sahip olacaktır.
- c) Malın aynından doğan alacağın emlak vergisi gibi genel bütçe geliri olmaması halinde bu alacağın rehinden önceki hacze iştirak hakkı bulunmamaktadır. Bu alacak için rehinden önce haciz tatbik edilmemiş olması durumunda rehinden sonra öncelikli alacak olarak dikkate alınması gerekmektedir.

7

Diğer taraftan, rehnin bulunmadığı hallerde aynından doğan amme alacakları her halükarda öncelikli alacak olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, malın satış bedelinden ilk sırada yer alan üçüncü şahısın haczinden önce aynından doğan amme alacaklarına pay ayrılmaktır.

Buna göre, ilk sırada bulunan rehinli alacak sahibi (K) şahsı öncelik hakkına sahiptir. Dolayısıyla gayrimenkulün paraya çevrilmesiyle elde edilen satış bedelinden öncelikle (K) şahsının alacağı ödenecektir. (K) şahsının alacağı ödendikten sonra (20.000-15.000=) 5.000-TL kalmaktadır. (K) şahısından sonra ikinci sırada (B) şahsının hacizli ticari alacağı yer almaktadır. Üçüncü sırada ise (A) şahsının rehinli alacağı yer almaktadır. 6183 sayılı Kanunun 21inci maddesinin birinci fikrasının ikinci cümlesi gereğince genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim ve harçların tahsili için konulan hacizler rehinden önce, üçüncü şahısın haczine iştirak edecektir. Bu nedenle gelir vergisi alacağı için haciz tatbik eden (S) Vergi Dairesi gelir stopajı için haciz tatbik eden (i) Vergi Dairesi, bu vergiler

hazineye gelir kaydedildiği için rehinli alacak hakkı olan (A) şahsına göre öncelik hakkına sahiptirler. (C) Belediyesinin emlak vergisi alacağı ile SGK'nın prim alacağı ise hazineye gelir kaydedilmediği için rehinli alacak ödendikten sonra satış bedelinden kalan tutar varsa tatmin edilecektir. Dolayısıyla, gayrimenkulün paraya çevrilmesi sonucu elde edilen hâsilattan pay alacak olan alacaklar ve yapılacak ödeme tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

(K) Şahsi: $20.000 - 5.000 = 5.000$ -TL

(B) şahsi ile (S) ve (i) Vergi Dairelerinin Alacaklarının Toplam Tutarı = $5.000 + 6.000 + 1.000 = 12.000$ -TL

(B) Şahsi: $5.000 * (5.000 / 12.000) = 2.083,33$ -TL

(S) Vergi Dairesi: $5.000 * (6.000 / 12.000) = 2.500$ -TL

(i) Vergi Dairesi: $5.000 * (1.000 / 12.000) = 416,67$ -TL

Cevap 3 – a) Vergi Usul Kanununda usulsüzlük fiillerinin ve cezalarının düzenlendiği 352'inci maddesinin I/1 bendinde vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması birinci derece usulsüzlük fiili olarak tanımlanmıştır. Beyannamenin hiç verilmemesi de bu kapsamda usulsüzlük sayılır. Beyan üzerine tarh edilen vergilerle ilgili beyannameyi hiç vermeyenler veya süresinden sonra verenler, Kanunun ekinde yer alan cetvele göre usulsüzlük cezası ile cezalandırılırlar. Beyannamenin verilmemesi veya süresinden sonra verilmesi re'sen takdiri de gerektirdiğinden usulsüzlük cezası iki kat kesilir. 238 sıra no.lu Vergi usul Kanunu Genel Tebliğinde de verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması halinde, yalnızca birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmektedir.

Ancak elektronik ortamda beyancode verilmemesi halinde Kanunun mükerrer 355'inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilecek olup, 352'inci madde hükmüne ayrıca göre ceza kesilmez.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257/4 maddesiyle Maliye Bakanlığı vergi beyancode ve bildirimlerini internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, beyannamelerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye, standart belirlemeye veya zorunluluk getirmeye, yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı yayınladığı 376 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kendisine verilen yetkiyi kullanarak ticari, zirai, mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine, hiçbir hadle sınırlı olmaksızın gelir vergisi, kurumlar vergisi, geçici vergi, muhtasar ve katma değer vergisi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirmiştir. Anılan Kanunun mükerrer 355'inci maddesine göre, Kanunun mükerrer 257'inci maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında, 01.01.2018'den itibaren 1.600 TL özel usulsüzlük cezası uygulanır. Dolayısıyla, elektronik ortamda gönderilmesi zorunlu olan beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmemesi halinde VUK'un mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Aynı maddenin yedinci fıkrasında ise elektronik ortamda beyancode ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352'inci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmeyeceği belirtilmektedir.

Buna göre mükellef (X) A.Ş.'nin geçici vergi beyannamesini elektronik ortamda göndermesi gereklidir. Ancak mükellef geçici vergi beyannamesini zamanında vermediği için Kanunun mükerrer 355'inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi gereklidir. Söz konusu maddenin beşinci fıkrasına göre; "elektronik ortamda beyancode verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi

gerekken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi ise 1/5 oranında uygulanır.” Mükellefin birinci geçici vergi dönemi beyannamesini 14.05.2018 tarihinde vermesi gerekirken beyannameyi 03.06.2018 tarihinde vermiştir. Bu durumda mükellef beyannameyi kanuni süresinin sonundan başlayarak 30 gün içinde verdiği için özel usulsüzlük 1/10 oranında uygulanması gereklidir. Dolayısıyla, vergi dairesinin ceza uygulaması VUK hükümlerine aykırıdır.

b) VUK'un 232'inci madde hükmüne göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlar; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak zorundadırlar. Ayrıca yukarıdakiler dışında kalan kişilere satılan emtia veya yapılan işin bedelinin, 2018 yılı için 1.000-TL'yi aşması halinde yine fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Düzenlenecek faturada bulunması zorunlu olan bilgiler Kanunun 230'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası faturada bulunması gereken bilgiler arasında sayılmıştır.

T.C. kimlik numarası kullanımı uygulamasının hayata geçirilmesi ile birlikte, Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan gerçek kişilerin vergi kimlik numaraları ile Türkiye Cumhuriyeti kimlik numaralarının eşleştirilmesi sonucunda, vergi dairesi kayıtlarında Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan gerçek kişilerin vergi kimlik numaraları onbir haneli rakamdan oluşan Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarasına dönüştürülmüş olup, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan gerçek kişiler için vergi kimlik numarası olarak Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarasının kullanılmaya başlanıldığı tarihten itibaren belgelerde vergi kimlik numarası satırına onbir haneli Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası yazılmaktadır.

Kanunun 230'uncu maddesinde faturada, varsa alıcının hesap numarasına yer verileceği belirtilmektedir. Bu nedenle Kanunun 232'nci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar adına fatura düzenlenmesi halinde, bu belgelerde vergi kimlik numarası veya T.C. Kimlik numarası bilgisine yer verilmesi zorunludur. Ancak, bu belgelerin söz konusu fıkradı sayılmayanlara örneğin, nihai tüketicilere düzenlenmesi halinde vergi kimlik numarası veya T.C. Kimlik numarası bilgisine yer verilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Diger taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 148 ve 149. maddeleri ile mükelleflere, istenilmesi halinde bilgi verme ile devamlı bilgi verme ödevleri yüklenmiş, mükerrer 257'inci madde ile de bu bildirimlere ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığının yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak, bildirimler üzerinden çapraz kontroller yapmak suretiyle vergi kaçğını önlemek için mükelleflerin belli tutarı aşan alımlarına ilişkin olarak bildirim formu (Form B) verme zorunluluğu getirmiştir.

396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin; "Bildirime Konu Alış/Satışlar ve Hadler" başlıklı bölümünde; bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (fatura, ırsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bilet gibi) bakılmaksızın Ba-Bs bildirim formlarına dahil edileceği belirtilmektedir.

Bildirim formlarını bu Tebliğde belirlenen süreler içinde vermeyen, eksik veya yanıldıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında ise VUK'un mükerrer 355inci maddesi hükmü uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirilecektir. Bu bakımdan, nihai tüketicilere yapılan mal ve hizmet satışlarının KDV hariç 5.000-TL ve üzerinde olması halinde 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar doğrultusunda nihai tüketicinin T.C. Kimlik Numarası belirtilerek Bs bildirim formuna dahil edilmesi gerekmektedir. Nitekim Gelir İdaresi de, 11.08.2010 tarih B.07.1.GİB.4.06.18.02-32Mük257-7992-537 sayılı özelgede nihai tüketicilere yapılan mal ve hizmet satışlarının KDV hariç 5.000-TL ve üzerinde olması halinde 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar doğrultusunda nihai tüketicinin T.C. Kimlik Numarası belirtilerek Bs bildirim formuna dahil edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Mükellefin nihai tüketicilere yaptığı KDV hariç 3.900-TL tutarındaki satışı Bs bildirimine dahil etmesi gerekmediğinden bu faturaya ilişkin eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır. Ancak mükellef yaptığı 5.200-TL tutarındaki satış dolayısıyla alıcıdan kimlik numarasını almayaarak Bs formunu eksik düzenlemiş olmaktadır. Bu nedenle mükellef adına VUK'un mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

c) Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde Maliye Bakanlığına mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini bankalar, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir.

Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiye kullanarak yayılmıştı 320, 323, 324, 332 ve 337 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle düzenlemeler yapmıştır. Bakanlık konu ile ilgili olarak son olarak 459 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini yayımlamıştır. 459 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, 01.01.2016 tarihinden itibaren tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, 7.000-TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunlu tutulmuştur. Tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar ise Tebliğde, VUK'un 232'nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbacı, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler ve vergiden muaf esnaf olarak belirlenmiştir.

Tebliğin (4.1.1.) bölümünde aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemlere ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemlerin toplam tutarının 7.000-TL'yi aşması durumunda, işlemlerin her biri, işlem bazında belirlenen haddin altında kalsa bile, aştığı işlemden itibaren işleme konu tahsilat ve ödemelerin de aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılması zorunludur. Tebliğin (4.1.2.) bölümünde ise tahsilat ve ödemeye konu işlem tutarının tevsik zorunluluğu kapsamında 7.000-TL'yi haddi aşması halinde, bedelin farklı tarihlerde kısım kısım

ödenmesinde işlemin toplam tutarının dikkate alınarak, her bir tahsilat ve ödemenin tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla gerçekleştirileceği belirtilmektedir.

Mükellef, 17.05.2018 tarihinde (T) A.Ş.'ye sırasıyla 7.000-TL ve 4.000-TL tutarında iki ayrı mal satışı yapmıştır. Mükellefin ilk işlemi 7.000-TL'yi aşmadığı için bu işleme ait tahsilatın aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılması zorunlu değildir. Mükellefin (T) A.Ş.'ye aynı günde yaptığı mal satışları toplamı 4.000 TL'lik satışla 7.000-TL'lik haddi aşından, bu işleme ait tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması gerekmektedir. Nitekim mükellef de söz konusu ikinci işlemin bedelini banka aracılığıyla tahsil etmiştir. Bu nedenle, mükellef 459 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre hareket ettiği için özel usulsüzlük cezası kesilmemesi gerekmektedir.

d) Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde *"Beyana dayanan vergilerde vergi zayıfları cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi zayıfları cezası kesilmez."* hükmü yer almaktadır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılması halinde vergi zayıfları cezası kesilmemektedir. Ancak pişmanlık talebi usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kesilmesini engellememektedir.

Mükellef (X) Ltd. Şti. pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için verdiği dilekçede, yaptığı bir satışa ilişkin faturayı düzenlemeyi beyan etmiştir. VUK'un 232'inci maddesi hükmüne göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar sattıkları emtia veya yaptıkları işler için, fatura yerine geçen belgelerin düzenlenenebildiği haller dışında fatura vermek zorundadırlar. Fatura düzenlenmesi gerekmekten düşünenmemek, VUK'un 353/1 maddesi uyarınca (2018 yılı için 240-TL'den az olmamak üzere) faturada gösterilmesi gereken tutarın %10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla mükellef yaptığı bir satış nedeniyle fatura düzenlenmediği için mükellef adına %10 oranında 500-TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Pişmanlıkla beyanda bulunmak özel usulsüzlük cezası kesilmesine engel olmadığı için vergi dairesinin ceza uygulaması VUK'a uygundur.

e) Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 ncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde Maliye Bakanlığına mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini bankalar, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir.

Maliye Bakanlığı yayınladığı 323 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamına; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden (**Türkiye'de mukim olmayan yabancılar hariç**) mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları tahsilat ve ödemeleri girdiğini belirtmiştir. Bakanlık 323 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde Türkiye'de mukim olmayan yabancılarından yapılan mal ve hizmet bedeli tahsilatını tevsik kapsamı dışında olduğunu belirtirken 24.12.2015 tarihinde yayımlanan 459 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, önceki düzenlemelerde var olan "Türkiye'de mukim olmayan yabancılar hariç" ifadesi kaldırılmıştır. Dolayısıyla, tevsik zorunluluğunda olan mükelleflerin Türkiye'de mukim olmayan yabancılarla mal

veya hizmet bedeli olarak yapacakları 7.000-TL üzerindeki tahsilat ve ödemeler de artık tevsik kapsamına alınmış olmaktadır. Nitekim Gelir idaresi de, 28.09.2018 tarih 11395140-105[VUK-1-20954]-E.868784 sayılı ve 08.03.2018 tarih B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-920 sayılı özelgelerde, Türkiye'de mukim olmayan yabancılara yapılan mal ve hizmet teslimlerine ilişkin olarak bu kişilerce bedelin Türkiye'de ödenmek istenilmesi durumunda söz konusu bedelin banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi gerektiği yönünde görüş belirtmiştir. Bu nedenle, mükellefin turistik amaçlarla Türkiye'de bulunan yurt dışında mukim bir kişiye sattığı 7.000-TL'yi aşan tutardaki ürünün bedelini nakit olarak tahsil etmesi dolayısıyla, vergi dairesinin özel usulsüzlük cezası kesmesinde vergi mevzuatına aykırılık bulunmamaktadır.

Cevap 4 – a) 6183 sayılı amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında Kanunun 75'inci maddesine göre yapılan takip sonunda, amme borçlusunun haczi caiz malının olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır. Yapılan takip safhalarıyla bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit olunur. Kanunun 76'ncı maddesinde ise alacaklı tahsil dairesinin aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip edeceği hükmü yer almaktadır.

Aciz hali vergilendirme sürecinin tahsil aşamasında ortaya çıkar. Bu nedenle 76'ncı madde hükmünde belirtilen zamanaşımı tahsil zamanaşımıdır. Kanunun 102'inci maddesinde amme alacaklarının vadelerinin rastladıkları takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezlerse zamanaşımıza uğrayacağına hükmedilmiştir. Kanunun 103'üncü maddesinde tahsil zamanaşımı kesen hallere, 104'üncü maddesinde ise zamanaşımı durduran hallere yer verilmiştir. Bahsedilen maddelerde zamanaşımı kesen ve durduran haller arasında, aciz halinin varlığına yahut aciz fişinin düzenlenmesine yer verilmemiştir. Bu nedenle aciz halinin kendisi, tahsil zamanaşımı kesen ya da durduran bir neden değildir. Kanunun 103'üncü maddesinde haciz uygulanmasının zamanaşımı keseceği belirtilmektedir. Ancak haciz uygulamasının zamanaşımı kesmesi için haciz kararı alınması yeterli değildir. Ayrıca alınan kararın uygulanması ve borçlunun haczi caiz malları üzerine haciz konulmuş olması gerekir. Haciz kararı alınmış olmasına rağmen herhangi bir nedenle malvarlığına haciz uygulanmadıysa haciz uygulanmış olmaz.

Bu durumda amme alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını veya aciz fişinin düzenlenmesinden önce zamanaşımı kesen haller meydana gelmişse bu hallerden en son gerçekleşen olayın meydana geldiği takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beşinci yıl sonunda gerçekleşir. Olayda aciz fişi 2017 yılında düzenlenmiş, bundan önce son olarak 30.11.2016 tarihinde ödeme emri tebliğ edildiği için, amme alacağı, zamanaşımı kesen veya durduran bir sebep gerçekleşmezse 31.12.2021 tarihinde zamanaşımına uğrar.

b. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu belirtilmektedir. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay, kural olarak Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtların imzalanmak suretiyle düzenlenerek hukuken tekemmül etmesidir. Dolayısıyla, zamanaşımı, kâğıtların düzenlendiği takvim yılını takip eden yılın başından itibaren başlar. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 114/4 maddesine göre; "*Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakin hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkür evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.*" Buna göre, damga vergisine tabi kâğıtlardan, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra tekrar faydalansılırsa damga vergisi yeniden doğar. Damga vergisinde vergi alacağının tekrar doğması için yeniden faydalananın tarh zamanaşımı süresinin dolmasından sonra olması gerekmektedir.

Olayda kira sözleşmesi 30.12.2012 tarihinden düzenlendiğinden tarih zamanaşımı süresi 01.01.2013 tarihinden itibaren beşinci yılın sonunda yani 31.12.2017 tarihinde zamanaşımına uğrar. Burada sözleşmenin süresinin 10 yıl olması zamanaşımı süresini etkilemez. Buna göre, Bayan (L) sözleşmeyi mahkemeye 17.09.2017 tarihinde yani zamanaşımı süresi dolmadan sunduğu için zamanaşımı 31.12.2017 tarihinde gerçekleşir.

c. Vergi Usul Kanununun 114'üncü maddesinde vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlıyarak beş yıl içinde tarih ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrayacağı hükmü yer almaktadır. Buna göre 2013 yılında doğan vergi alacakları normal olarak 2018 yılı sonunda zamanaşımına uğrarlar. Ancak 7143 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinde, *bu Kanunun 4 üncü maddesinin onuncu fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendi kapsamında beyan edilen vergilere, ödeme yönünden şartların ihlali hâlinde, kesilmesi gereken vergi cezaları için 213 sayılı Kanunun 374'üncü maddesinde yer alan zamanaşımı süreleri ile bu Kanun kapsamındaki alacaklarla ilgili olarak mevzuatlarında yer alan özel hükümler saklı kalmak kaydıyla taksit ödeme süresince zamanaşımı süreleri işlemeyeceği hükmüne yer verilmiştir.* Konu ile ilgili olarak 7143 sayılı Kanunun 1 seri no.lu tebliğinde aşağıdaki açıklamaya yapılmıştır:

“Diğer taraftan, 7143 sayılı Kanunun 9’uncu maddesinin onbeşinci fıkrasında ‘... bu Kanun kapsamındaki alacaklarla ilgili olarak mevzuatlarında yer alan özel hükümler saklı kalmak kaydıyla taksit ödeme süresince zamanaşımı süreleri işlemeyeceği’ hükmü yer almaktadır. Bu hüküm çerçevesinde, matrah ve vergi artırımında bulunan ancak tahakkuk eden vergileri bu Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödemeyen mükellefler nezdinde yapılacak vergi incelemeleri ve tarhiyat işlemlerinde taksit ödeme süresince işlemeyen süre, tarih zamanaşımı süresinin hesabında işlemeyen süre olarak dikkate alınacaktır.”

13

Örneğin, 2013 yılına ilişkin olarak kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunan ve altı eşit taksitte ödeme seçeneğini tercih eden mükellef, Eylül/2018 taksitini ödemmiş olmakla birlikte ikinci taksit olan Kasım/2018 taksitini süresinde ödemediğinden Kanun hükümlerinden yararlanma hakkını kaybetmiştir. Bu durumda mükellefin matrah artırımı şartlarını ödeme yönünden ihlal ettiği tarihe kadar olan süre tarih zamanaşımının hesabında işlemeyen süre olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla işlemeyen süre 1 Eylül 2018 ila 1 Aralık 2018 tarihleri arasında geçen 91 gün olup 2013 yılıyla ilgili yapılacak tarhiyatlarda zamanaşımı süresi 1 Nisan 2019 tarihine kadar uzamiş olacaktır.”

2013 yılına ilişkin olarak kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunan ve altı eşit taksitte ödeme seçeneğini tercih eden mükellef, Eylül/2018 taksitini ödemmiş olmakla birlikte ikinci taksit olan Kasım/2018 taksitini süresinde ödememişti. Bu durumda mükellefin matrah artırımı şartlarını ödeme yönünden ihlal ettiği tarihe kadar olan süre tarih zamanaşımının hesabında işlemeyen süre olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla işlemeyen süre 1 Eylül 2018 ila 1 Aralık 2018 tarihleri arasında geçen 91 gün olup 2013 yılıyla ilgili yapılacak tarhiyatlarda zamanaşımı süresi 1 Nisan 2019 tarihine kadar uzamiş olacaktır. Öte yandan, yapılan tarhiyat 2019 yılından önce tahakkuk etmeyeceğinden, tarhiyata karşı herhangi bir itiraz veya dava açılmaması halinde tahsil zamanaşımı 01.01.2020 tarihinden itibaren işlemeye başlayacaktır.

d. Borçlarını ödeme niyeti olan dürüst borçluya mahkeme denetiminde alacakları ile anlaşarak, borçlarını belli bir oranda ödeyerek veya vadeye yayararak borçlarından kurtulmasını amaçlayan

konkordato müessesesi, 2004 sayılı İcra İflas Kanunun (İİK) 285 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir.

Konkordato borçlu veya alacaklılardan birisi tarafından talep edilebilir. Konkordato talebi üzerine mahkeme, konkordato talebine eklenecek belgelerin eksiksiz olarak mevcut olduğunu tespit ettiğinde derhâl geçici mühlet kararı verir. Geçici mühlet üç aydır. Mahkeme bu üç aylık süre dolmadan borçlunun veya geçici komiserin yapacağı talep üzerine geçici mühleti en fazla iki ay daha uzatabilir (İİK md. 287). Mahkeme, kesin mühlet hakkındaki kararını geçici mühlet içinde verir. Konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması hâlinde borçluya bir yıllık kesin mühlet verilir (İİK md. 289). Konkordato talebi ile amaçlanan iyileşmenin, kesin mühletin sona ermesinden önce gerçekleştiğinin komiserin yazılı raporuyla mahkemeye bildirilmesi üzerine mahkemece resen, kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine karar verilir (İİK md. 291).

İcra İflas Kanunu'nun 289'uncu maddesinde "*Mühlet içinde borçlu aleyhine 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur, ihtiyatî tedbir ve ihtiyatî haciz kararları uygulanmaz, bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlevmez*" hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu maddede kesin mühlet konusu üzerinden burada kastedilen kesin mühlettir. Ancak aynı Kanunun 288'inci maddesinde, kesin mühlet için belirlenen koşulların geçici mühlet için de geçerli olacağı belirtilmiştir. Bu hükmeye göre, konkordato talebi onaylanan amme borçusu hakkında, aynı Kanunun 287'nci maddesine göre icra mahkemesince belirlenen mühlet içerisinde, takip yapılmasına imkan bulunmamaktadır. Aynı zamanda, mühlet içinde zamanaşımı süreleri de işlevmez.

14

Buna göre, (G) Ltd. Şti.'nin 2016 yılına ait vergi borcuna ilişkin olarak tahsil zamanaşımı süresi 2017 yılı başında başlamaktadır. Ancak mükellefe 08.12.2017 tarihinde ödeme emri tebliğ edilmesi ile zamanaşımı kesilmiş olmaktadır. Söz konusu vergi borcuna ilişkin tahsil zamanaşımı süresi, ödeme emri tebliğini tarihini takip eden 2018 takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlayacak ve 2022 yılı sonunda tamamlanacaktır. Ancak 2018 yılında mükellef İcra İflas Kanunundaki konkordato hükümlerinden yararlanmıştır. Yukarıda açıklandığı üzere, konkordato süresi boyunca bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren süreler işlememektedir. Bu nedenle konkordato süresi içinde zamanaşımı süresi durmaktadır. Dolayısıyla, (G) Ltd. Şti.'nin 2016 yılına ait vergi borcuna ilişkin zamanaşımı 19.03.2018 ve 20.11.2018 tarihleri arasında işlemeyecek ve zamanaşımı bu tarihler arasındaki süre kadar uzayacaktır. İki tarih arasında 247 günlük süre vardır. Bu hesaplamaya göre, (G) Ltd. Şti.'nin vergi borcuna ait tahsil zamanaşımı, zamanaşımını kesen veya durdurulan başka bir sebebin olmadığı durumda 2023 yılının 247 gündünde dolmuş olacaktır.

e. Vergi Usul Kanunu'nun 116-126 maddeleri arasında vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Kanunun 115'inci maddesinde vergi hatası, vergiyle ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmıştır. Vergi hataları idarece veya mükellefin başvurusu ile ortaya çıkarılabilir (VUK Madde 119). Vergi hatasının, tarh zamanaşımı süresi içinde, yani vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde ortaya çıkartılması gereklidir. Ancak Kanunun 126'inci maddesinde bu kurala istisnalar getirilmiştir. Kanunun 126/1-a maddesinde zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde düzeltme süresinin, hatanın yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan az olamayacağına hükmedilmiştir. Aynı maddenin b bendinde

ise bu sürenin ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacağı belirtilmektedir.

Soruda Bay (N) adına yapılan tarhiyat 2012 yılı gelirine ilişkin olduğu için vergi alacağı 2017 yılı sonunda zamanaşımıza uğramaktadır. Ancak, vergi daresi matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurmuştur. VUK'un 114'üncü maddesinde vergi daresince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı belirtilmektedir. Duran zamanaşımı komisyon kararının vergi daresine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. İşlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz. Söz konusu madde hükmüne göre, vergi daresinin takdir komisyonuna başvuru tarihi ile komisyonun kararını tevdi tarihleri arasında zamanaşımı süresi işlemeyecektir. Takdir komisyonunda geçen süre ise (28.11.2017-26.08.2017=) 94 gündür. Buna göre, işlemeyen süre dikkate alındığında vergi alacağı için tarh zamanaşımı süresinin son günü 04.04.2018 olmaktadır. Öte yandan, mükellefin vergi borcu hesaplanırken vergi oranı yanlış uygulandığı için Kanunun 117'inci maddesinde tanımlandığı üzere, vergi miktarında hata yapılmıştır. Bu bakımdan, mükellef 31.12.2017 tarihine kadar vergi daresine düzeltme için başvurabilir. Ancak VUK'un 126/1-b maddesi uyarınca, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde düzeltme zamanaşımı, mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir yıldan az olamayacağından mükellef Bayan (N) 17.02.2019 tarihine kadar düzeltme için başvuruda bulunabilir.

Cevap 5 – 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası ile Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Madde hükmüne göre, yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

Kanunla yapılan söz konusu düzenlemeyle ilgili olarak 1 Seri No.lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır. Tebliğin “**3.2.1.**” bölümünde açıklandığı üzere, serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin üretme ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilecektir. Mükelleflerin üretim faaliyeti ile birlikte başka konularda da faaliyette bulunan mükelleflerin satış, pazarlama, muhasebe, lojistik vb. departmanlarda çalışan personelleri de istisna kapsamında değerlendirilecektir. Üretilen ürünlerin birim FOB bedeli, üretilen mallardan satışı yapılanların satış tutarı toplamının satılan ürün miktarına bölünmesiyle elde edilen tutardır. Toplam FOB bedeli, üretilen ürünlerin birim FOB bedeli ile toplam üretilen ürün miktarının çarpılmasıyla elde edilen tutardır. Eğer üretilen ürünlerin tamamı aynı yıl içinde satılamaz, bir kısmı sonraki yıllarda satılırsa, ortalama FOB bedeli bulunarak buna göre toplam FOB bedeli tespit edilecektir. Ortalama FOB bedeli, birden fazla yıla ait birim FOB bedellerinin ortalamasıdır. Ayrıca Tebliğin “**3.5.**” bölümünde mükelleflerin aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara ihraç kayıtlı teslimleri de yurt dışına satış olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Mükellef, 2016 yılında 30 birim ürettiği (a) malının 5 birimini aynı yıl toplam 500-TL karşılığı ihraç etmiş, 70 birim üretilen (b) malının ise 5 birimini 350-TL karşılığı yurt içinde satmıştır. Buna göre satışların birim FOB bedeli $(500+350)/10 = 85$ -TL'dir. Üretilen (a) ve (b) mallarının toplam FOB bedeli ise $(85*100)= 8.500$ -TL'dir. Buna göre 2016 yılında ihraç edilen ürünlerin FOB bedelinin bu yıldaki

toplam üretiminin FOB bedeline oranı ($500/8.500=$) %5,88 olduğundan Kanunda aranılan %85 ihracat şartı gerçekleşmemiş olmaktadır.

Mükellef 2016 yılında (a) ve (b) mallarından 100 birim üretmiş olup, bu ürünlerin tamamını 2016 ve 2017 yıllarında satmıştır. (2016 yılında 5 birim (a)+5 birim (b) malı olmak üzere 10 birim ve 2017 yılında 20 birim (a)+5 birim (a)+50 birim (b)+10 birim (b)+5 birim (b) malı olmak üzere 90 birim).

Üretilen emtianın 2017 Yılı FOB bedeli ise aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$(500+350+3000+500+6500+1200+600)/(5 \text{ birim (a)}+5 \text{ birim (b)}+20 \text{ birim (a)}+5 \text{ birim (a)}+50 \text{ birim (b)}+10 \text{ birim (b)}+5 \text{ birim (b)}) * 100 = 12.650$

Mükellefin 2016 yılında sattığı toplam 10 birim malın 5 birimi ihraç edilmiştir. Mükellef 2017 yılında ise 20 birim (a) malını ve 50 birim (b) malını ihraç etmiş, 10 birim (b) malını ise ihraç kayıtlı satmıştır. Söz konusu 10 birim (b) malının tebligde belirtildiği şekilde yurt dışına satıldığı varsayıldığında mükellef 2016 ve 2017 yıllarında toplam ($5 \text{ birim (a)}+20 \text{ birim (a)}+50 \text{ birim (b)}+10 \text{ birim (b)}$) 85 birim malı ihraç etmiş olmaktadır. 85 birim ürünün toplam FOB bedeli ise ($500+3000+6.500+1.200=$) 11.200-TL'dir. İhracatın FOB bedeline oranı ise ($11.200/12.650=$) %88,54 olmaktadır.

Mükellefin 2016 yılı Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin aylar itibarıyla ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, Tebliğ hükümleri uyarınca tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmiş olacaktır. Mükellefin Kanunda belirtilen ihracat oranına 2016 yılında ulaşmadığının anlaşılması ile bu yıla ilişkin olarak tecil edilen vergi cezasız olarak, gecikme zamıyla birlikte tahsil edilecektir. Ancak 2016 yılında üretilen ürünler bakımından istisnadan yararlanmak için gerekli olan, en az az %85'inin ihraç edilmiş olması koşulu 2017 yılında karşılanmıştır. Bu nedenle, 2016 yılına ilişkin olup şirketten tahsil edilen vergiler, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak Tebliğde belirlenen koşullarla mükellefe red ve iade edilecektir. Mükellef bu amaçla %85 şartını gerçekleştirdiği ayı takip eden ikinci ayın 15inci günü akşamına kadar YMM tarafından düzenlenen faaliyet raporunu muhtasar beyannameyi verdiği vergi dairesine teslim edecektir. Öte yandan, 2016 yılına ilişkin olarak tahsil edilen gecikme zamı ise mükellefe iade edilmeyecektir.

Cevap 6 - 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme halleri" başlıklı 36'ncı maddesi hükmüne göre;

"Bu Kanunun tatbiki bakımından;

- a) İki veya daha ziyade hükmî şahsin birleşmesi halinde yeni kurulan hükmî şahıs,
- b) Devir halinde devir alan hükmî şahıs,
- c) Bölünme halinde bölünen hükmî şahsin varlıklarını devralan hükmî şahıslar,
- d) Şekil değiştirme halinde yeni hükmî şahıs,

Birleşen, devir alınan, bölünen veya eski şekildeki hükmî şahıs ve şahısların yerine geçer."

Madde hükmünde tüzel kişilerin birleşme, devir, bölünme veya şekil değiştirmeleri halinde önceki tüzel kişilerin birleşme, devir, bölünme veya şekil değiştirmeden önce doğmuş olan amme borçlarından yeni tüzel kişilerin sorumlulukları ve dolayısıyla eski tüzel kişinin amme borçlarının kime geleceği belirlenmektedir.

Bilindiği üzere, kollektif, adı komandit, anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler tüzel kişiliğe sahiptirler. Ferdi işletme ile adı ortaklıkların ise tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Madde hükmünde tüzel kişilerin birleşme, devir, bölünme veya şekil değiştirmelerinden bahsedildiği için tüzel kişiliği olmayan ferdi ticari işletmelerin ve adı ortaklıkların devri halinde bu hukum uygulamaz.

Bu nedenle, devir alan V (A.Ş.) 6183 sayılı Kanunun 36'inci maddesi bakımından, Bayan (N)'nin sahip olduğu ferdi işletmenin devrinden önceki vergi borcu dolayısıyla sorumlu tutulamayacaktır.