



2020/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

12 Temmuz 2020 Pazar – 16.00 - 18.00 (2 Saat)

Uyarı : Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.

SORULAR

Soru 1-213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Tekerrür” başlıklı 339 uncu maddesi hükmünün uygulanmasını açıklayarak aşağıdaki olaylara ilişkin kesilecek vergi zayıf cezalarına tekerrür hükmünün uygulanıp uygulanmayacağı, uygulanacaksa uygulanacak ceza tutarını yasal gerekçeleriyle açıklayınız.

a) Serbest meslek erbabı Bay (A), gelir ve katma değer vergisi mükellefidir. Bay (A), 2018 yılında elde ettiği serbest meslek kazancı dolayısıyla süresi içinde gelir vergisi beyannamesini vermemiştir. Bay (A), kanuni süresi geçtikten sonra 28.08.2019 tarihinde kendiliğinden beyancode vermiştir. Bay (A)nın beyanı üzerinden 20.000.-TL gelir vergisi tahakkuk ettirilerek % 50 oranında 10.000.-TL vergi zayıf cezası kesilmiştir. Vergi dairesince tarh edilen vergi ve kesilen cezaya ait vergi/ceza ibarnamesi 01.09.2019 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2019 tarihinde kesinleşmiştir.

Bay (A), Eylül/2019 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş ve kanuni süresi içinde verilmeyen beyancode için takdire sevk işlemi yapılmıştır. Takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında 100.000.-TL tutarında vergi zayıfına sebep olunduğu tespit edilmiştir. 01.11.2019 tarihinde Bay (A) ya vergi zayıf cezası kesilmiştir. **(10 PUAN)**

b) Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden XYZ Limited Şirketi, elektronik ürünlerin toptan ve perakende ticareti işi ile istigal etmektedir. XYZ Limited Şirketi, 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini süresinde vermemiştir. Takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında, XYZ Limited Şirketinin 50.000.-TL vergi zayıfına sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesi tarafından tarh edilen 50.000.-TL tutarında vergi ve kesilen 50.000.-TL tutarında vergi zayıf cezasına ait vergi/ceza ibarnamesi 01.09.2019 tarihinde mükellef kuruma tebliğ edilmiştir. XYZ Limited Şirketi tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2019 tarihinde kesinleşmiştir.

XYZ Limited Şirketinin 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini kanuni süresi içerisinde vermiştir. Ancak, mükellef kurum nezdinde kurumlar vergisi yönünden yürütülen vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunda, mükellef kurumun bir kısım hasılmasını kayıt ve beyan dışı bıraktığı, bu suretle 40.000.-TL verginin eksik tahakkuk ettirilmesine ve dolayısıyla vergi zayıfına neden olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine 10.01.2020 tarihinde XYZ Limited Şirketine vergi zayıf cezası kesilmiştir. **(15 PUAN)**

Soru 2- Beyaz eşya ticareti işi ile iştigal eden ABC Limited Şirketinin Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı Çankaya Vergi Dairesine 100.000.-TL, Yeğenbey Vergi Dairesine 15.000.-TL, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı Hocapaşa Vergi Dairesine ise 20.000.-TL vadesi geçmiş borcu bulunmaktadır. Yeğenbey Vergi Dairesinin alacağı motorlu taşıtlar vergisi ve bu vergiye bağlı fer'i alacaklar ile vergi cezalarından teşekkür etmektedir. Mükellef kurumun söz konusu borçlarından dolayı, sahip olduğu taşit Çankaya Vergi Dairesi ile Hocapaşa Vergi Dairesi tarafından haczedilmiştir. İlk haciz Çankaya Vergi dairesi tarafından tatbik edilmiştir. Hacizli taşıta 6183 sayılı Kanunun 81inci maddesine göre biçilen değer 100.000.-TL dir. Hacizli taşıta ilişkin Çankaya ve Hocapaşa Vergi Daireleri tarafından yapılan takip masrafi sırasıyla 3.000.-TL ve 2.000.-TL dir.

İstenen:

Yukarıda verilen bilgiler doğrultusunda, aşağıdaki soruları 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun "Bazı hallerde haczin kaldırılması" başlıklı 74/A maddesi hükmü ile Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliğinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde yasal gerekçeli birlikte yanıtlayınız.

- a) Mükellef kurum söz konusu taşıtin üzerindeki hacizlerin kaldırılmasını istemektedir. Bunun için hangi şartların sağlanması gerektiğini açıklayınız. **(10 PUAN)**
- b) Taşitin üzerindeki hacizlerin kaldırılması için gerekli şartların sağlanması durumunda, hacizli taşıta karşılık tahsil edilecek tutarın dağıtımının nasıl yapılacağı ile dağıtılacek bu tutarın alacaklı vergi dairelerinin alacaklarına nasıl mahsup edileceğini açıklayınız. **(10 PUAN)**
- c) Hacizli taşıta karşılık yapılacak tahsilat sonrasında, söz konusu hacizlerin ilgili vergi daireleri tarafından kaldırılıp kaldırılamayacağı hususu ile haczin kaldırılması durumunda tekrar aynı taşıt üzerinde haciz tatbik edilip edilemeyeceğini açıklayınız. **(5 PUAN)**

2/3

Soru 3- Cumhuriyet Vergi Dairesi mükelleflerinden KLM Limited Şirketinin 2018 hesap dönemi işlemlerinin kurumlar vergisi yönünden incelenmesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporunda, mükellef kurum adına 200.000.-TL tutarındaki verginin re'sen tarh edilmesi, tarh edilecek vergi üzerinden bir kat vergi ziynet cezası ile 100.000.-TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi istenmiştir. Düzenlenen rapor uyarınca, vergi dairesi tarafından 200.000. TL kurumlar vergisi re'sen tarh edilmiş, 200.000.-TL vergi ziynet cezası ile 100.000.-TL özel usulsüzlük cezası kesilmiş ve buna ilişkin vergi/ceza ihbarnamesi mükellef kuruma tebliğ edilmiştir. Mükellef kurum bu ihbarnameye karşı süresinde vergi mahkemesi nezdinde dava açmıştır. Yapılan yargılama sonucunda, vergi mahkemesi tarafından istinaf yolu açık olmak üzere, 200.000.-TL tutarındaki kurumlar vergisinin ve kurumlar vergisi üzerinden kesilen 200.000.-TL vergi ziynet cezası ile özel usulsüzlük cezasının tümü tasdik edilmiştir.

Bu karara karşı istinaf yolunun kullanılması sonucunda; bölge idare mahkemesi, temyiz yolu açık olmak üzere, verginin 100.000.-TL ve bu vergiye bağlı vergi ziynet cezasının 100.000.-TL tutarındaki kısımlarının tasdik edilmesine, vergi ve vergi ziynet cezasının kalan kısımlarının kaldırılmasına, özel usulsüzlük cezasının ise tamamının tasdik edilmesine karar vermiştir.

Mahkeme kararı, vergi dairesine 25.04.2020 tarihinde, mükellefe ise 06.05.2020 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Mükellef kurum, 02.06.2020 tarihinde kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçesini Cumhuriyet Vergi Dairesine vermiş ve bu kapsamda tahakkuk eden vergi ve cezalar ile gecikme faizinin tamamını 30.06.2020 tarihinde ödemistiştir.

Veriler:

- 1- Verilen tüm tarihler iş günü olarak kabul edilecektir.
- 2- Dönemler itibarıyle aylık gecikme faizi oranları aşağıdaki gibidir.

Uygulandığı Dönem	Aylık Oran
30.12.2019'dan itibaren	1,60%
02.10.2019 - 29.12.2019	2,00%
01.07.2019 - 01.10.2019	2,50%
05.09.2018 - 30.06.2019	2,00%

İstenen:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 379 uncu maddesinde hükmü altına alınan "Kanun yolundan vazgeçme" müessesesini açıklayarak yukarıda yer alan örnek olayda KLM Limited Şirketinin 30.06.2020 tarihinde ödeyeceği toplam tutarı, tutarın hesaplanmasına ilişkin yasal dayanakları da açıklamak suretiyle hesaplayınız. **(25 PUAN)**

Soru 4: 07.12.2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Kanunun 17 nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde değişiklik yapılmış ve yapılan değişiklik ile gelir vergisi tarifesine yeni bir dilim eklenerek bu dilim için vergi oranı % 40 olarak belirlenmiştir.

Dolayısıyla 500.000 TL'yi aşan gelirlere uygulanacak gelir vergisi oranı % 35'ten % 40'a çıkarılmıştır.

Aynı Kanunun 22 nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununa geçici 91 inci madde eklenmiş ve 01.01.2019- 31.12.2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine, değişiklik öncesi tarifenin uygulanacağına hükmedilmiştir.

7194 sayılı Kanunun "Yürürlük" başlıklı 52 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, gelir vergisi tarifesinde değişiklik yapan 17 nci maddenin 01.01.2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hükmü altına alınmıştır.

İstenen:

7194 sayılı Kanun ile gelir vergisi tarifesinde yapılan değişikliğin yürürlük tarihine ilişkin hükmü, Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği ilkesi kapsamında değerlendirildiğinde; artan yeni gelir vergisi tarifesinin 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren geçerli olmasının geriye yüreme özelliği olup olmadığını Anayasa Mahkemesi tarafından verilen "Gerçek Geriye Yürüme ve Gerçek Olmayan Geriye Yürüme" kararları bağlamında değerlendiriniz. **(25 PUAN)**

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 339 uncu maddesinde; vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezasının yüzde elli, usulsüzlük cezasının yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı hükmeye bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanununun 339 uncu maddesinde yer alan “*tekerrür*” hükmü; herhangi bir vergi cezası uygulandıktan sonra tekrar ceza kesilmesi gereken bir durumun ortaya çıkması halinde, cezanın arttırılarak uygulanması suretiyle, mükellefleri vergi kanunlarına aykırı uygulamalarda bulunmaktan caydırımı amaçlayan bir müessesedir.

Vergi Usul Kanunun 339 uncu maddesi hükmünü incelediğimizde; tekerrür müessesesinin uygulanma şartlarını, başka bir ifade ile cezanın tekerrür nedeniyle artırılabilmesi için gerekli şartları ana hatları ile aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Ceza, vergi ziyaı veya usulsüzlük nedeniyle kesilmiş olmalıdır,
- Kesilmiş olan ilk ceza kesinleşmiş olmalıdır,
- İkinci ceza, belli bir sürede kesilmelidir,
- İlk ceza ile sonraki ceza aynı neviden olmalıdır,
- İlk ceza ile sonraki ceza aynı mükellefe veya vergi sorumlusuna kesilmelidir.

a) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 339 uncu maddesinde; vergi ziyaına sebebiyet vermekten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezasının yüzde elli oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı hükmü altına alınmıştır.

Tekerrür hükmünün uygulanmasında özellikle konulardan biri; ikinci cezanın, ilk cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren mi kesilmesi gerektiği, yoksa ilk cezanın kesinleşme tarihinden sonra aynı takvim yılı sonuna kadar da ceza kesilmesi durumunda tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı hususudur.

Konuya ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlan 49 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde; “*Diger taraftan, 339 uncu maddede yer alan "...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere..." ibaresi tekerrüriin uygulanacağı iki veya beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespitile ilgili olup, ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı nev'iden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımlı olarak uygulanması gerekmektedir*” şeklinde açıklama yapılarak, tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için ilk cezanın kesinleşmesinden sonra, ikinci cezanın kesilmesi için takip eden takvim yılı beklenmesine gerek olmadığı, takip eden yılın başına kadar kesilecek cezalar için de tekerrür hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir.

Buna göre, örnek olayda, işlenen ilk fiile ilişkin vergi ziyaı cezası kesinleşmiş olduğundan, kesinleşmeden sonra işlenen ikinci fiilden dolayı 01.11.2019 tarihinde Bay (A) ya kesilen ceza, tekerrür hükmü nedeniyle % 50 artırımlı olarak ve 150.000.-TL tutarında uygulanacaktır.

b) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 339 uncu maddesinde; vergi ziyai sebebiyet vermekten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziya cezasının yüzde elli oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı hükmü altına alınmıştır.

Tekerrür hükmünün uygulanmasında özellikle konulardan bir diğeri; tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin, daha önce işlenmiş fiil için kesilmiş ve kesinleşmiş cezadan önce işlenmiş olması durumunda tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı hususudur.

Vergi Usul Kanununun 339 uncu maddesinde hükmü altına alınan tekerrür müessesesinin zaman içerisinde farklı yorumlandığı ve uygulandığı, bu konuda görüş ve uygulama farklılıklarının olduğu görülmüştür.

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

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

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen karardan sonra, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya açıklık getirmek üzere 49 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri yayımlamıştır. Başkanlık, 15/08/2011 tarihli Sirkülerde konuya ilişkin olarak;

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

...”

Şeklinde açıklama yapılarak, ilk cezanın kesinleşme tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak sonradan kesilen cezalar için tekerrür uygulamasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Buna göre, daha evvel kesinleşmiş bir ceza bulunsa da, kesinleşmiş bu ceza daha sonra işlenmiş bir fiil nedeniyle kesilmiş olduğundan, 2020 yılında kesilecek ceza, artırıma gidilmeksiz 40.000.-TL olarak uygulanacaktır.

Cevap 2- 21.03.2018 tarih ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 2 nci maddesiyle 6183 sayılı Kanuna “*Bazı hallerde haczin kaldırılması*” başlıklı 74/A maddesi eklenmiş ve madde 01/04/2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

a) 6183 sayılı Kanunun 74/A maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince amme alacağına karşılık haczedilmiş olan mallar üzerindeki haczin, maddede sayılan şartların sağlanması halinde, kaldırılmasına imkân sağlanmaktadır.

Anılan maddeye göre, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairesince mahcuz mal üzerindeki haczin kaldırılması için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir.

- İlk sırada haciz tatbik eden tahsil dairesine borçlunun (malın üçüncü şahsa ait olması halinde borçlu veya üçüncü şahsın) yazılı olarak müracaatta bulunması,
- Mahcuz malın 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fikrasının (5) numaralı bendinde sayılan menkul ve gayrimenkul mallardan olması,
- Mahcuz mala biçilen değer ile %10 fazlasının, ilk sırada haciz tatbik eden tahsil dairesine ödenmesi,
- Mahcuz mala ilişkin takip masraflarının ayrıca ödenmesi,
- Hacze karşı dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi.

Madde kapsamında haczin kaldırılabilmesi için mahcuz mala biçilen değer ile %10 fazlasının ve hacizli mala ilişkin yapılan takip masraflarının ilk sırada haciz tatbik eden tahsil dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, mahcuz mal üzerinde haczi bulunan diğer tahsil dairelerinin yapmış olduğu takip masraflarının da tahsil edilmesi gerektiğinden, ilk sırada haciz tatbik eden tahsil dairesince ilgili dairelerden gerekli bilgileri temin edilmesi gerekmektedir.

6183 sayılı Kanunun 74/A maddesinin birinci fikrasının (2) numaralı bendinde “*2. Mahcuz mala biçilen değer ile %10 fazlasının, ilk sırada haciz tatbik eden tahsil dairesine ödenmesi (Şu kadar ki, madde kapsamında ödenecek tutar, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine olan ödeme zamanı gelmiş, tecil edilmiş veya muacceliyet kesbetmiş borçların toplamından fazla olamaz.)*.” hükmü yer almaktadır.

Bu huküm çerçevesinde, 74/A maddesi kapsamında yapılacak tahsilat, amme borçlusunun Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine olan;

- ödeme zamanı gelmiş henüz vadesi geçmemiş,
 - tecil edilmiş (6183 sayılı Kanun veya özel kanunlar kapsamında tecil edilmiş),
 - muaccel hale gelmiş,
- borçlarının toplamından fazla olamaz.

Dolayısıyla, ilk haczi tatbik eden tahsil dairesinin borçlunun bağlı olduğu tüm tahsil dairelerinden madde kapsamındaki borçlara ve takip masraflarına ilişkin bilgileri temin etmesi ve borçludan tahsil edilmesi gereken tutarı buna göre belirlemesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, mahcuz mala biçilen değer ile %10 fazlası borçlu tarafından ödenmesi gereken azami tutarı (takip masrafları hariç) ifade ettiğinden, amme alacağı toplamının bu tutardan az olması halinde borçludan amme alacağı ile varsa takip masrafı kadar ödemede bulunması talep edilecektir.

Bu kapsamda;

- Mükellef kurumun öncelikle ilk sırada haciz tatbik eden Çankaya Vergi Dairesine yazılı olarak müracaatta bulunması gerekmektedir.

- Haczedilen malın 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan menkul ve gayrimenkul mallardan olması gerekmekte olup, alacaklı tahsil daireleri tarafından haczedilen taşıt bu mallardandır.
- Madde kapsamında haczin kaldırılabilmesi için mahcuz mala biçilen değer ile %10 fazlasının ve hacizli mala ilişkin yapılan tüm takip masraflarının ilk sırada haciz tatbik eden tahsil dairesine ödenmesi gerekmektedir. Şu kadar ki, madde kapsamında ödenecek tutar, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine olan ödeme zamanı gelmiş, tecil edilmiş veya muacceliyet kesbetmiş borçların toplamından fazla olamaz. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine olan ödeme zamanı gelmiş, tecil edilmiş veya muacceliyet kesbetmiş borçların toplamı 135.000.-TL dir. Borç miktarı, gayrimenkule biçilen değer ile % 10 fazlası toplamının üzerinde olduğundan; mükellef kurum, haczedilen taşıta biçilen değer 100.000.-TL ve % 10 fazlası olan 10.000.-TL ile birlikte 5.000.-TL takip masrafı toplam 115.000.-TL yi ilk sırada haciz tatbik eden Çankaya Vergi Dairesine ödeyerek taşıt üzerindeki hacizlerin kaldırılmasını isteyebilecektir.

- Son olarak, hacze karşı dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi gerekmektedir.

b) 6183 sayılı Kanunun 74/A maddesinin beşinci fıkrasında “*Tahsil edilen paralar, söz konusu malın aynından doğan motorlu taşıtlar vergisi ve bu vergiye bağlı fer'i alacaklar ile vergi cezalarına, mahcuz mala haciz tatbik etmiş dairelerin sırasıyla; takip konusu olan, muaccel hale gelmiş bulunan, ödeme zamanı gelmiş henüz vadesi geçmemiş olan ve tecil edilmiş bulunan alacaklarına, haciz sırasına göre mahsup edildikten sonra haciz tatbik etmemiş dairelerin bu fikrada belirtilen alacaklarına garameten taksim edilir.*” hükmüne yer verilmiştir.

Fıkra hükmüne göre, hacizli menkul veya gayrimenkul mala karşılık tahsil edilen tutardan takip masrafları düşündükten sonra kalan tutardan varsa haczi kaldırılan mala ilişkin motorlu taşıtlar vergisi ve bu vergiye bağlı fer'i alacaklar ile vergi cezalarına pay ayrılacaktır.

Kalan tutar haciz tatbik etmiş daireler arasında haciz sırasına göre dağıtılacaktır. İlk haczi tatbik eden dairenin sırasıyla; takip konusu olan, muaccel hale gelmiş bulunan, ödeme zamanı gelmiş henüz vadesi geçmemiş olan ve tecil edilmiş bulunan alacaklarına pay ayrıldıktan sonra kalan tutardan aynı usullere göre haciz tatbik etmiş diğer dairelerin alacaklarına pay ayrılacaktır.

Bu şekilde pay ayrıldıktan sonra kalan tutar, haciz tatbik etmemiş tahsil dairelerinin muaccel hale gelmiş bulunan, ödeme zamanı gelmiş henüz vadesi geçmemiş olan ve tecil edilmiş bulunan alacaklarına garamaten taksim edilecektir.

Söz konusu dağıtım işlemleri mal üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil daireleri arasında ilk sırada haciz tatbik eden tahsil dairesince yapılacaktır.

Haczedilen malın taşıt olması durumunda, alacaklı tahsil dairesince ilk sırada haciz tatbik edilmese dahi, borçludan tahsil edilen tutardan takip masraflarına pay ayrıldıktan sonra malın aynından doğan motorlu taşıtlar vergisi ve bu vergiye bağlı fer'i alacaklar ile vergi cezalarına pay ayrılacaktır. Maddede yer alan öncelik hükmü, malın aynından doğan alacağı olan vergi dairelerince haciz tatbik edilmemiş olması halinde de uygulanacaktır.

Bu kapsamda, 6183 sayılı Kanunun 74/A maddesinin beşinci fıkrasına göre, Çankaya Vergi Dairesi tarafından tahsil edilen 115.000.-TL tutardan sırasıyla;

- Takip masraflarına karşılık 5.000.-TL,

- Yeğenbey Vergi Dairesinin motorlu taşıtlar vergisi alacağına karşılık 15.000.-TL,
- Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil daireleri arasında ilk sırada haciz tatbik eden Çankaya Vergi Dairesinin 100.000.-TL alacağına karşılık 95.000.-TL,
mahsup edilecektir.

c) 6183 sayılı Kanunun 74/A maddesi kapsamında tahsil dairesine gerekli ödeme yapıldıktan sonra, mal üzerindeki hacizler kaldırılacaktır. Mahcuz mala birden fazla tahsil dairesince haciz tatbik edilmiş olması durumunda, ilk haczi tatbik eden tahsil dairesinin bildirimi üzerine diğer dairelerce de hacizler kaldırılacaktır.

6183 sayılı Kanunun 74/A maddesi ile yapılan düzenleme, rızaen ödeme esasına dayalı olarak mahcuz mal üzerindeki Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince tatbik edilen hacizlerin kaldırılmasına imkan verdiğinden, mahcuz mal üzerinde Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil daireleri tarafından tatbik edilen hacizler dışında başkaca takyidat bulunması, borçlunun madde hükmünden yararlanması engel teşkil etmemektedir.

Buna göre, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil daireleri tarafından tatbik edilen hacizler madde kapsamında yapılacak tahsilatı müteakip kaldırılacak ancak, bulunması halinde diğer takyidatlar hakkında bu maddenin bir etkisi olmayacağından, madde kapsamında yapılan tahsilatların yine maddede düzenlenen alacaklar dışında herhangi bir kişi veya kurum alacağına mahsubu söz konusu değildir.

6183 sayılı Kanunun 74/A maddesi kapsamında haczin kaldırılması halinde aynı mala, haczin kaldırıldığı tarihten itibaren üç ay müddetle Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince haciz tatbik edilmeyecektir. Ancak, 6183 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi çerçevesinde ihtiyacı haciz tatbiki gerektiren hallerde, bu mala ihtiyacı haciz tatbik edilmesi mümkündür.

6183 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi kapsamında tatbik edilmiş ihtiyacı haciz, Kanunun 74/A maddesine dayanılarak kaldırılmayacaktır. Ancak, ihtiyacı haczin Kanunun 16 ncı maddesi kapsamında teminat alınması halinde kaldırılabilceği tabiidir.

Bu kapsamda;

- Çankaya Vergi Dairesinin alacağıının tamamına karşılık tahsilat yapılmamış, Hocapaşa Vergi Dairesine de herhangi bir pay ayrılmamış olmasına rağmen bu vergi dairelerince de hacizler kaldırılacaktır. Ancak, bu alacakların anılan vergi dairelerince takip ve tahsiline devam edileceği tabiidir.
- 6183 sayılı Kanunun 74/A maddesi kapsamında haczin kaldırılması halinde aynı mala, haczin kaldırıldığı tarihten itibaren üç ay müddetle Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince haciz tatbik edilmeyecektir.

Diğer taraftan, 6183 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi çerçevesinde ihtiyacı haciz tatbiki gerektiren hallerde, bu mala ihtiyacı haciz tatbik edilmesi mümkündür. Ancak, ihtiyacı haczin Kanunun 16 ncı maddesi kapsamında teminat alınması halinde kaldırılabilceği tabiidir.

Cevap 3- İdare ile mükellefler arasında vergi ve cezalara ilişkin olarak ortaya çıkan ihtilafların yargı aşamasında mükelleflerin tercihlerine bağlı olarak sonlandırılması, yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması ile uyuşmazlık konusu vergi ve cezaların müessesesi kapsamında tahakkuku ve tahsilinin

sağlanması amacıyla 07/12/2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 27 nci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 379 uncu maddesi başlığıyla birlikte yeniden düzenlenmek suretiyle vergi sistemimizde “*Kanun yolundan vazgeçme*” müessesesini ihdas edilmiştir.

Buna göre, özetle; vergi/ceza ibbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda mükelleflerin, istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçmeleri hâlinde, İdarece de ihtilaflar sürdürilmeyecek, verilen yargı kararının niteliğine göre vergi ve/veya cezalar indirimli olarak tahakkuk edecektir. Bu şekilde tahakkuk eden vergilerin ve/veya cezaların vergiye ilişkin gecikme faiziyle süresinde ödenmesi hâlinde ayrıca indirim uygulanacaktır.

7194 sayılı Kanunun 27 nci maddesiyle 213 sayılı Kanunun 379 uncu maddesi “*Kanun yolundan vazgeçme:*” başlığı altında;

“Vergi/ceza ibbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);

1. Kaldırılan vergi tutarının %60’ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi zayıf cezasının %75’i,

2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı füllere iştirak nedeniyle kesilen vergi zayıf cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25’i ve tasdik edilen tutarının %75’i,

mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.

Bu şekilde tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80’ının, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Şu kadar ki, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fikra kapsamında ödenmesi şarttır.

Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilir ve bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilir. Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilafla sürdürülmez. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez.

Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi zayıf cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zamı da dâhil tutarlar, bu madde hükmüne göre ödenecek tutarlara mahsup edilir.

Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer’ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir." şeklinde düzenlenmiştir.

Ayrıca 7194 sayılı Kanunun 23 üncü maddesiyle de 213 sayılı Kanunun 112 nci maddesinin gecikme faizinin hesaplanmasıyla ilgili (3) numaralı fikrasına (b) bendinden sonra gelmek üzere "379 uncu madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarihiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dileğesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar;" hükmünün yer aldığı (c) bendi eklenmiştir.

Düger taraftan, 20.02.2020 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 517 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde söz konusu 379 uncu maddeye ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmış ve uygulamaya yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir.

Kanun Yolundan Vazgeçme Kapsamındaki Kararlar

Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlar (Danıştanın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç) kanun yolundan vazgeçme kapsamındadır. Dolayısıyla bir yargı kararının kanun yolundan vazgeçme kapsamında olması için;

1. Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan dava sonucu verilen karar olması,
2. Vergi mahkemesince verilen karara karşı istinaf veya bölge idare mahkemesince verilen karara karşı temyiz yolumun açık olması,
3. Kararın Danıştanın bozma kararı üzerine verilmemiş olması şartlarını birlikte taşıması gerekmektedir.

Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinden Yararlanmak İçin Şartlar

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanabilmek için;

1. Bu müessesede kapsamında olan yargı kararının mahkemece mükellefe tebliği üzerine, mükellef için geçerli olan istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde, kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin dava konusu edilen vergi/ceza ihbarmamesini düzenleyen vergi dairesine verilmesi,
2. Kanun yolumun kullanılmasından vazgeçilen kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belge (mahkemeden alınan belge, tebliğ tarihini gösteren tebliğata ilişkin belge vs.) ile birlikte verilen karar örneğinin bu dilekçeye eklenmesi,
3. Verilen dilekçede dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğinin beyan edilmesi

gerekmektedir.

Bu itibarla, başvuruların, mükellef için geçerli olan istinaf ve temyiz süreleri içerisinde yapılması gerekmekte olup, bu sürelerden sonra yapılan başvurular için 213 sayılı Kanunun 379 uncu maddesi hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Dava konusu edilen vergi ve/veya cezaların bir kısmı için veya birden fazla ihbarnamenin tek davaya konu olması durumunda ihbarnamelerin biri ya da bir kısmı için başvuru yapılmış olması hâlinde söz konusu madde hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Kanun yolundan vazgeçme başvurusu, mükellefin veya vekilinin ya da temsilcisinin ad ve soyadları veya unvanları ile imzalı olarak ve dava konusu vergi/ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine hitaben yazılan dilekçe ile yapılır. Kanun yolundan vazgeçilen her bir karar için ayrı ayrı dilekçe verilir.

Kanun Yolundan Vazgeçme Durumunda Tahakkuk Edecek Vergi ve/veya Cezalar

Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde, tahakkuk edecek vergi ve/veya cezaların hesaplanması istinat veya temyiz yolu kullanılmayan yargı kararı dikkate alınacaktır. Örneğin, vergi mahkemesince verilen karara karşı bölge idare mahkemesine istinat başvurusunda bulunulmuş ve bunun üzerine bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık olan karara karşı kanun yolundan vazgeçilmiş olması hâlinde, kaldırılan ve/veya tasdik edilen vergi ve/veya ceza tutarı üzerinden tahakkuk edecek vergi ve cezaların hesaplanması, vergi mahkemesince verilen karar değil bölge idare mahkemesince verilen karar esas alınacaktır.

Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde, istinat veya temyiz yolu kullanılmayan yargı kararına göre;

- Konusu sadece vergi olan davalarda, bu verginin kaldırılması durumunda verginin %60'ı tahakkuk edecek, verginin kalan %40'ı terkin edilecek, bu verginin tasdik edilmesi durumunda ise verginin tamamı tahakkuk edecek,
- Vergi ve buna bağlı vergi zayıflığı cezasının kaldırılması durumunda, verginin %60'ı tahakkuk edecek, verginin kalan %40'ı ve vergi zayıflığı cezasının tamamı terkin edilecek,
- Vergi ve buna bağlı vergi zayıflığı cezasının tasdik edilmesi durumunda, verginin tamamı ve vergi zayıflığı cezasının %75'i tahakkuk edecek, vergi zayıflığı cezasının kalan %25'i terkin edilecek,
- Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi zayıflığı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması durumunda, bu cezaların %25'i tahakkuk edecek, kalan %75'i terkin edilecek, bu kapsamda cezaların tasdik edilmesi hâlinde ise cezaların %75'i tahakkuk edecek, kalan %25'i terkin edilecektir.

Yargı mercilerince vergi ve/veya cezaların kısmen tasdik edilmesi kısmen kaldırılması durumunda da vergi ve/veya cezalar, tasdik edilen ve kaldırılan kısmına göre yukarıda yer verilen oranlarda tahakkuk edecekinden tahakkuk edecek kısımlar dışında kalan tutarlar terkin edilecektir.

Vergi Dairesince Yapılması Gereken İşlemler

Mükelleflerin kanun yolundan vazgeçmeye ilişkin dilekçelerini vermeleri üzerine vergi dairesince dilekçe;

- Başvuruya ilişkin yargı kararının, kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belgeyle birlikte dilekçeye eklenip eklenmediği,
- Başvuruya ilişkin yargı kararının kanun yolundan vazgeçme kapsamında olup olmadığı,
- Başvurunun ilgisine göre 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 8 inci maddesi de dikkate alınarak istinat veya temyiz süresinde yapılp yapılmadığı

yönerinden incelenir.

Yapılan başvurunun gerekli şartları sağlaması hâlinde başvuru tarihi itibarıyla vergi ve/veya cezalar 213 sayılı Kanunun 379 uncu maddesinde belirlenen oranlarda tahakkuk edeceğinden, buna ilişkin tahakkuk fişi düzenlenir. Tahakkuk fişi ile ilgili olarak 213 sayılı Kanun ve diğer mevzuat uyarınca vergi dairesince gerekli işlemler yapılır. Tahakkuk tarihinden başlamak üzere 1 aylık ödeme süresi esas alınmak suretiyle vade belirlenir. Kanun yolundan vazgeçilmesinden evvel mahkeme kararına göre tahakkuk eden tutarlar var ise terkin edilir.

Kanun yolundan vazgeçme kapsamında verilen dilekçeler, dilekçe ekinde verilmiş olan kararlar ve tebliğ tarihini gösteren belgelerle birlikte 213 sayılı Kanunun 379 uncu maddesinde yer alan hükümlere ve söz konusu madde kapsamında İdarece de ihtilafın sürdürülmeyeceğine ilişkin açıklamalara da yer verilmek suretiyle yazılacak yazıyla birlikte derhal ilgili yargı merciine gönderilir.

Ödeme ve Süresinde Ödemeye Bağlı Olarak Yapılacak İndirim

Kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Tahakkuk eden tutarların vadesinde ödenmemesi kanun yolundan vazgeçilmediği anlamına gelmeyecektir. Vadesinde ödenmeyen tutarlar için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

Tahakkuk eden vergilere 213 sayılı Kanunun 112 nci maddesinin (3) numaralı fikrasının (c) bendi uyarınca, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanır.

Kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden vergi ve cezaların %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bir ay içinde tamamen ödenmesi şartıyla vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Bu durumda, gecikme faizi verginin indirimden sonra kalan %80'lik kısmı üzerinden hesaplanır. Ancak, mahkeme kararında tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında bu indirim yapılmaz. Dolayısıyla, vergide söz konusu indirim ancak, kanun yolundan vazgeçme kapsamındaki kararda verginin kısmen ya da tamamen kaldırılan kısmı üzerinden tahakkuk eden tutardan yapılabilir.

İndirim hükmünden yararlanılması için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve vergi cezaları ile gecikme faizinin birlikte ve tamamen (indirilen kısımları hariç) süresinde ödenmesi şarttır. Bu itibarla, ödemenin süresinde yapılmaması veya ödenmesi gereken gecikme faizi, vergi ve cezaların tamamı yerine bir kısmının ödenmesi durumunda söz konusu indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve cezalar için 379 uncu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammi da dâhil tutarlar, kanun yolundan vazgeçme kapsamında ödenecek tutarlara mahsup edilir. Söz konusu mahsup işleminden dolayı iadesi gereken bir tutar bulunması hâlinde ise 6183 sayılı Kanun kapsamında ret ve iade işlemi yapılır.

Örnek olayda;

- Mükellef kurumun 30 günlük temyiz süresi, kendisine yapılan tebliğ tarihinden (06.05.2020) itibaren başlamaktadır. Bu durumda, 05.06.2020 tarihine kadar kanun yolundan vazgeçme kapsamında başvurunun yapılması şartıyla mükellef 379 uncu madde hükmünden yararlanabilecektir. Örnek olayda;

mükellef kurum, 02.06.2020 tarihinde kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçesini Cumhuriyet Vergi Dairesine vermiştir.

- Bu durumda;
 - 100.000.-TL tasdik edildiği için bu tutarın tamamı,
 - Bu vergiye bağlı 100.000.-TL vergi zayıf cezası tasdik edildiği için bu tutarın % 75 i olan 75.000.-TL,
 - 100.000.-TL vergi kaldırıldığı için bu tutarın % 60 i olan 60.000.-TL,
 - 100.000.-TL tutarındaki özel usulsüzlük cezasının tamamı tasdik edildiği için bu tutarın % 75 i olan 75.000.-TL,

olmak üzere toplamda 310.000.-TL tahakkuk edecek, kalan tutar olan 190.000.-TL (40.000.-TL vergi + 125.000.-TL vergi zayıf cezası + 25.000.-TL özel usulsüzlük cezası) terkin edilecektir.

- Mükellef kurum kanun yolundan vazgeçme dilekçesini 02.06.2020 tarihinde verdiğinden bu tarih tahakkuk tarihi olacaktır. Tahakkuk eden tutarların maddeye göre 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda son ödeme tarihi 02.07.2020 olacaktır. Örnek olayda; mükellef kurum, tahakkuk eden vergi ve cezalar ile gecikme faizinin tamamını 30.06.2020 tarihinde vergi dairesine ödemistiştir.

213 sayılı Kanunun 112 nci maddesine göre, kurumlar vergisinin normal vade tarihi olan 30.04.2019 tarihinden kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih olan 02.06.2020 tarihine kadar gecikme faizi hesaplanacaktır.

Mükellef kurum ödeme süresinin son günü olan 02.07.2020 tarihine kadar;

- Tasdik edilen vergi tutarının tamamı olan 100.000.-TL yi,
- Kaldırılan vergiye ilişkin tahakkuk eden 60.000.- TL nin % 80 i ($60.000 * \%80 = 48.000.-TL$) olan 48.000.-TL yi,
- 148.000.-TL ($100.000.-TL + 48.000.-TL$) vergi üzerinden hesaplanacak gecikme faizini,
- Kurumlar vergisine ilişkin tahakkuk eden vergi zayıf cezası tutarının % 80 i ($75.000 * \%80 = 60.000.-TL$) olan 60.000.-TL yi,
- Özel usulsüzlük cezasına ilişkin tahakkuk eden ceza tutarının % 80 i ($75.000 * \%80 = 60.000.-TL$) olan 60.000.-TL yi,

Birlikte ödemesi durumunda verginin kaldırılan kısmına ilişkin tahakkuk eden tutarının % 20 si olan 12.000.-TL ve cezaların % 20 si olan 30.000.-TL ($15.000.-TL$ vergi zayıf cezası + $15.000.-TL$ özel usulsüzlük cezası = 30.000.-TL) ayrıca indirilecektir.

- Mükellef kurum, tahakkuk eden vergi ve cezalar ile gecikme faizinin tamamını ödeme süresinin son günü olan 02.07.2020 tarihinden önce, 30.06.2020 tarihinde ödemmiş olması nedeniyle daha önce 160.000.-TL üzerinden hesaplanan gecikme faizinin, indirim tutarı dikkate alınarak, düzeltilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun 30.06.2020 tarihinde ödeyeceği toplam tutarı hesaplayabilmek için öncelikle gecikme faizinin hesaplanması gerekmektedir.

Gecikme faizi, kurumlar vergisinin normal vade tarihi olan 30.04.2019 tarihinden kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih olan 02.06.2020 tarihine kadar hesaplanacaktır. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirlerinin dikkate alınmayacağı tabiidir.

Aylar	Ay Sayısı	Faiz Oranı	Vergi Ashı	Hesaplanan Gecikme Faizi (Ay Sayısı * Faiz Oranı * Vergi Ashı)
Mayıs, Haziran, Temmuz	3	0,02	148.000	8.880
Ağustos, Eylül, Ekim	3	0,025	148.000	11.100
Kasım, Aralık	2	0,02	148.000	5.920
Ocak, Şubat, Mart, Nisan Mayıs	5	0,016	148.000	11.840
TOPLAM				37.740.-TL

Bu durumda, KLM Limited Şirketinin 30.06.2020 tarihinde ödeyeceği toplam tutar aşağıdaki gibi olacaktır:

Tasdik edilen vergi tutarının tamamı olan	:	100.000 .-TL
Kaldırılan vergiye ilişkin tahakkuk eden 60.000.- TL nin % 80 i olan	:	48.000 .-TL
148.000.-TL vergi üzerinden hesaplanan gecikme faizi	:	37.740 .-TL
Kurumlar vergisine ilişkin tahakkuk eden vergi zayıf cezası tutarının % 80 i olan	:	60.000 .-TL
Özel usulsüzlük cezasına ilişkin tahakkuk eden ceza tutarının % 80 i olan	:	60.000 .-TL
TOPLAM	:	305.740 .-TL

Cevap 4- Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşulları arasında hukuki güvenlik ilkesi bulunmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörlülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gereklî kıلان ortak değerdir. Kural olarak hukuki güvenlik, kanunların geriye yürütülmemesini zorunlu kılar. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçları ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur.

“Kanunların geriye yürütümezliği ilkesi” uyarınca kanunlar; kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi ayırsız durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması, hukukun genel ilkelerindendir.

Vergi kanunlarının da genel olarak yürürlük tarihlerinden sonra gerçekleşen olay ve işlemlere uygulanması beklenir. Bu durum verginin yasallığı ilkesinin gerektirdiği doğal bir sonuktur. Bu ilkenin gereklî kıldığı kabullenerek biri de vergi kanunlarının geçmişte tamamlanan olaylar üzerinde etkili olacak şekilde uygulanmamasıdır.

Geriye yürütümezlik ilkesi vergilemeye ilişkin kanunların zaman bakımından uygulanmasıyla ilgilidir. Yeni çıkan vergi kanunları genellikle kişilerin mevcut vergi yüklerini artttırdığı için ilgili kanunların, vergiyi

doğuran olay gerçekleşerek vergilendirme süreci başlamış olan veya geçmiş dönemde tamamlanmış durumlarda uygulanmaması gerekmektedir.

Vergilemede geriye yürümezlik ilkesinin amacı, vergi yükümlülerinin gelecekte öngörülemeyecek yükleriyle karşılaşmamalarıdır. Kişiler hukuki bir olayın gerçekleştiği zaman yürürlükte olan kanunlara tabi olmalıdır. Kişiler daha sonra çıkan ama geçmişe etkili olan yeni hükümlere tabi olurlarsa hukuk güvenliği sarsılır ve hukuki güvenlik ilkesi ihlal edilmiş olur.

T.C. Anayasasında ve vergi kanunlarında, ceza kanunlarından farklı olarak, kanunların geriye yürümemesine ilişkin açık hükümler yer almamaktadır.

Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında, kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak gerçek geriye yüreme ve gerçek olmayan geriye yüreme ayrımı yapılmaktadır.

Gerçek Geriye Yüreme (Dar Anlamda Geriye Yüreme)

Gerçek geriye yüreme; yürürlüğe giren yeni kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve oylara uygulanması gerçek geriye yüreme olarak adlandırılmaktadır. Bu durumda, hukucken tamamlanmış olmasına karşın yeni kural, olaya etki eder tarzda ikinci kez uygulanmaktadır. Başka bir anlatımla, sonradan yürürlüğe giren bir norm, yürürlük tarihinden daha önceki bir dönemde tüm sonuçlarıyla olmuş hukuki bir işlem üzerinde geçmişe yürümek suretiyle tesir üremektedir.

Gerçek Olmayan Geriye Yüreme (Geniş Anlamda Geriye Yüreme)

Gerçek olmayan geriye yüreme ise yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve oylara uygulanması anlamına gelmektedir. Gerçek olmayan geriye yüremede yürürlüğe yeni giren kural, henüz tamamlanmamış oylara derhal uygulanır. Bir başka deyişle, oluşum içindeki hukuki durumlara yeni çıkan kurallar derhal uygulanabilir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, Gerçek Geriye Yüreme ve Gerçek Olmayan Geriye Yüreme arasındaki temel ayrımlı hukuki sürecin tamamlanıp tamamlanmamış olmasına dayanmaktadır. Hukuki süreç tamamlandıktan sonra geriye dönük vergi yükünde artış meydana getiren hükümler gerçek geriye yüreme, hukuki süreç tamamlanmadan yürürlüğe girerek geçmişe dönük vergi yükünde artış meydana getiren hükümler ise gerçek olmayan geriye yüreme olarak adlandırılmaktadır.

İlke olarak gerçek geriye yüremenin anayasal ilkelere aykırı olmasına karşın, gerçek olmayan geriye yüreme hususunda anayasal ilkelere bir aykırılık bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesi kararlarında gerçek olmayan geriye yüreme kabul edilerek hukuki güvenlik ilkesinin hukuki süreç tamamlanmadığı gerekçesiyle zedelenmediği yönünde karar verilmektedir.

7194 sayılı Kanunun 17 nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yapılan değişikliğin yürürlük tarihine ilişkin hükmünü vergi hukukundaki geriye yürümezlik ilkesi açısından değerlendirilecek olursak, karşımıza şöyle bir tablo çıkacaktır.

07.12.2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle yapılan düzenleme üzerine, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde gelir vergisi tarifesine yeni bir dilim eklenmiş, bu yeni dilim için vergi oranı % 40 olarak belirlenmiştir. Buna göre, mevcut tarifenin ilk dört dilimi korunmak suretiyle 500.000.-TL ye kadar gelir elde eden grupların vergi yüklerinde

herhangi bir değişiklik yapılmamıştır; ancak 500.000.-TL üzeri gelir elde edenler % 40 oranında gelir vergisine tabi olacaktır.

Ayrıca, yine bu Kanunun;

- Yürürlüğe ilişkin 52 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, yukarıdaki düzenlemenin 01.01.2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanacağı,
- 22 nci maddesinin birinci fıkrası ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 91 inci maddesinde ise 01.01.2019 – 31.12.2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine, değişiklik öncesi tarifenin uygulanacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, ücret gelirleri hariç, yeni tarife 01.01.2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanacak olup, 2019 yılında elde edilen ücret gelirlerine eski tarife uygulanacaktır.

Sonuç olarak, hemen hemen yılsonuna gelinmiş olunmasına rağmen yapılan bir düzenleme ile tüm yıla ilişkin elde edilen 500.000.-TL üzeri gelir üzerinden dikkate alınacak vergi oranı 5 puan arttırılarak % 40 olarak uygulanacaktır.

Bu açıdan bakıldığından, 7194 sayılı Kanunun 17 nci maddesi ile yapılan değişiklik, geçmişe etkili sonuçlar doğurmaktadır. Geçmişe etkili bu düzenlemenin, gerçek (dar anlamda) bir geçmişe yüreme mi, yoksa gerçek olmayan (geniş anlamda) bir geçmişe yüremedir.

Anayasa Mahkemesi vergi kanunlarının geriye yürüdüğü iddiasıyla yapılan başvurularda öncelikle vergiyi doğuran olay tespitini yapmakta; bu tespiti yaptıktan sonra da geriye yüremeyi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yapılan düzenlemelerin, ilgili döneme etki edecek şekilde uygulanması olarak tanımlamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “*Vergiyi doğuran olay*” kenar başlıklı 19 uncu maddesinde “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder*” denilmektedir.

Anayasa Mahkemesi, gelir ve kurumlar vergisi gibi vergilerde vergiyi doğuran olayı yılın/hesap döneminin kapanması olarak görmektedir. Diğer bir ifadeyle, Anayasa Mahkemesine göre, yıl içerisinde (hatta yılın son günü) vergi kanunlarında yapılan bir değişiklik, yıl kapanmadığından o yıl gelirlerine uygulanabilemektedir.

Anayasa Mahkemesi, 2018/103 Esas, 2019/4 Karar sayılı Kararında, “*sat-kirala-geri al*” uygulamasına yönelik kurumlar vergisi istisnası düzenlemesinin geriye yürütüldüğü iddiasını değerlendirirken aşağıdaki ifadeleri kullanmıştır:

“...

20. 5520 sayılı Kanun'un “*Safi kurum kazancı*” kenar başlıklı 6. maddesinde “(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır./ (2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazançlarındaki hükümleri uygulanır...” denilme suretiyle ticarî kazanca ilişkin vergiyi doğuran olayın tespitinde 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na gönderme yapılmaktadır. 193 sayılı Kanun'un 38. maddesinde ise “Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri

arasındaki müspet farktır” denilerek kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay tanımlanmaktadır. Buna göre kurumlar vergisinin konusunu teşkil eden ticarî kazanç açısından vergiyi doğuran olayın tespitinde hesap dönemi sonunun esas alınması gereklidir. Vergi Usul Kanunu hesap döneminin takvim yılı olarak belirlediğinden hesap döneminin sonu 31 Aralık tarihidir. Dolayısıyla kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir takvim yılı itibarıyla öz sermayelerindeki artış miktarı olup bu kazanç 31 Aralık tarihinde yapılan dönem sonu kapanış kayıtlarıyla ortaya çıkmaktadır.

21. ... Hesap dönemi devam etmekte olan bir yıla ilişkin olarak ise ticari kazanç henüz oluşmadığı ve esasen tespiti de mümkün olmadığından vergiyi doğuran olay henüz meydana gelmemiştir. Kurumlar vergisi açısından hesap döneminin bitmediği bu sebeple de vergiyi doğuran olayın henüz gerçekleşmediği bir tarihte, ödenecek olan kurumlar vergisini etkileyebilecek şekilde bir değişiklik yapılması kanunların geriye yüretilmesi olarak nitelendirilemez.

... ”

Anayasa Mahkemesinin yukarıda yer verilen örnek kararında, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tespitini düzenleyen 38inci maddesinden hareket edilmiş ve vergiyi doğuran olayın dönem sonunda gerçekleşeceği sonucuna varılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 1inci maddesine göre gelir, bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların safi tutarıdır. Buna göre, vergiye tabi gelirin elde edilmesi ve safi tutar vergilendirme döneminin sonunda belirlenecektir ve bu tarihte yürürlükte olan vergi oranı uygulanacaktır.

7194 sayılı Kanun 31 Aralık 2019 tarihinden önce 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu durumda önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından, gerçek anlamda geriye yürümeden söz edilemez.

Gerçek olmayan geriye yürümede çıkarılan kanun, tarih itibarıyle geriye yürümektedir ancak bu geri yürüme sadece bitmemiş olan işlemleri etkilemektedir. Önceki kanun hükümleri yürürlükteyken başlamış olan fakat henüz tüm yönleriyle tamamlanmamış olan hukuki işlemler, durumlar ve olaylar üzerinde, yeni getirilen kanun hükümlerinin yürürlüğe girdikleri andan itibaren etki doğurmasına geniş anlamda geriye yürüme ya da gerçek olmayan geriye yürüme denilebilmektedir.

7194 sayılı Kanun 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve aynı gün yürürlüğe girmiştir, Kanunun 17nci madde hükmü, aynı Kanunun “Yürürlük” başlıklı 52nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi hükmü gereğince 01.01.2019 tarihinden itibaren etkisini gösterecektir. Daha açık bir şekilde ifade edilmek istenirse, hâlihazırda yürürlükte olan bir kural varken, yapılan hukuki düzenleme ile yeni bir kural oluşturulmuş ve yeni kural, başlayan fakat henüz tamamlanmamış hukuki işleme uygulanmıştır. Sonuç olarak, 7194 sayılı Kanunun 52nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi hükmü sonucunda ortaya çıkan geçmişe yürüme, gerçek olmayan (geniş anlamda) geriye yürümedir.