

2018/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

25 Mart 2018 Pazar – 16.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

SORULAR

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

- a. Davaya Bağlılık
- b. Fer'i Vergi Borçlusu Durumundaki Sorumlu
- c. Aciz Hali

b) Kanuni temsilcilerin sorumlulukları bakımından 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesindeki düzenleme ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeleri karşılaştırarak, aralarındaki farklılıklarını anlatınız. (15 puan)

Soru 2- İstanbul'da ikamet eden Bay (A) bir şirketin muhasebe bölümünde ücretli olarak çalışmaktadır. Bay (A)'nın 2017 yılında başkaca bir faaliyeti bulunmamaktadır. Bay (A) 2017 yılında Kurumlar Vergisi Yorum ve Açıklamalar konulu bir kitap yazmış, ancak kitabı basımı konusunda hiçbir yayinevi ile anlaşamamıştır. Bunun üzerine Bay (A) kitabı kendi imkânları ile basıp dağıtma kararı almıştır. Bay (A) bir matbaa ile anlaşarak kitabından 1.000 kopya bastırmış ve kendi adına satışına başlamıştır. Kitapta ayrıca muhasebe programı üreten iki firmanın reklamı basılmıştır. Bay (A) kitaplarının bir kısmını şirketlere ve serbest meslek erbabı olan mali müşavirlere bir kısmını ise mükellefiyet kaydı olmayan kişilere satmıştır. Bay (A) kitapların tamamını 2017 yılında satamamıştır.

İSTENEN:

1. Bay (A)'nın kitabı basımı ve dağıtımı faaliyeti dolayısıyla elde ettiği gelirin Gelir Vergisi Kanunu bakımından hangi gelir unsuruna dahil olduğunu yasal dayanakları ile açıklayınız. Ayrıca, Bay (A)'nın bu faaliyeti dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'na göre yararlanabileceği istisna olup olmadığını, varsa istisnadın yararlanmak için hangi koşulları yerine getirmesi gerektiğini açıklayınız. (10 puan)
2. Bay (A)'nın Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumunu ve Vergi Usul Kanunu'na göre varsa yerine getirmesi gerekiği ödevleri açıklayınız. Eğer yerine getirilmesi gereken ödevi olmadığını düşünüyorsanız nedenini belirtiniz. (5 puan)

Soru 3- Vergi Usul Kanunu'nun 177'inci maddesine göre birinci sınıf tüccar olan Bay (E) 2016 yılında ticari faaliyetlerinden elde ettiği kazanç dışında menkul sermaye iradı da elde etmiştir. Bay (E) 2015 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesine ilişkin olarak vergi dairesi tarafından istenilen izahat konusunda mali müşavir Bayan (G)'den danışmanlık hizmeti almıştır. Bayan (G) verdiği hizmet karşılığında KDV hariç 5.000 TL tutarında serbest meslek makbuzu kesmiş ve Bay (E) gelir vergisi tevkifatı yapmadan Bayan (G)'ye 5.000 TL hizmet bedeli ile katma değer vergisini ödememiş, ödediği bu tutarı ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate almıştır. Bay (E) hakkında 2017 yılında yürütülen bir vergi incelemesinde Bayan (G)'ye yapılan 5.000 TL ödeme üzerinden tevkifat yapılmadığı tespit edilmiş, inceleme sonucunda düzenlenen inceleme raporunda tevkifat matrahı yeniden

hesaplanarak Bay (E) adına hesaplanan verginin tarh edilmesi ve tarh edilecek vergi üzerinden vergi ziynet cezası kesilmesi istenmiştir. Düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca vergi dairesi tarafından tarhiyat yapılmış ceza kesilmiş, vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenerek 15.06.2017 tarihinde mükellef Bay (E)'ye tebliğ edilmiştir. Bay (E) istenen vergi ve cezalar için süresinde tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmuştur. 30.08.2017 tarihinde gerçekleşen uzlaşma toplantısında vergi asılından indirim yapılmamış, vergi cezasından indirim yapılarak uzlaşılmış ve uzlaşma tutanağı imzalanmıştır. Bay (E) daha sonra vergi dairesine başvurarak Bayan (G)'nin 5.000 TL serbest meslek kazancını ilgili dönem geçici vergi ve yıllık gelir vergisi matrahına dahil ederek beyan ettiğini ve üzerinden gelir vergisini ödediğini belirtilerek, yapılan ödeme üzerinden ayrıca gelir vergisi stopajı istenilemeyeceğini, aksi takdirde aynı gelir üzerinden iki kere vergi alınması sonucu doğacağı iddiasıyla Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerine göre tarhiyatın kaldırılmasını istemiştir. Vergi dairesi ise vergi ve cezaların kesinleştiği gerekçesiyle düzeltme talebini reddetmiştir.

İSTENEN:

Bay (E)'nin Bayan (G)'ye yaptığı ödemeyi vergi tevkifatına tabi tutmaması ve ticari kazancın tespitinde hâsilattan indirmesi hususlarını göz önünde bulundurarak, Bay (E) hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunu vergi kanunlarına uygunluk açısından değerlendiriniz. Bay (E)'nin, Bayan (G)'nin gelirini ilgili dönem geçici vergi ve yıllık gelir vergisi beyannamelerine dahil etmesi dolayısıyla sonradan gelir vergisi stopajı istenilemeyeceği iddiası ve vergi dairesinin red kararının gerekçesini vergi kanunlarına uygunluk açısından değerlendiriniz. **(35 puan)**

Soru 4-a) (ABC) Ltd. Şti. üç ortaktan oluşmaktadır. Ortak Bay (X) şirket hissesinin %5'ine sahip olup aynı zamanda şirket müdürüdür. Ortaklardan Bay (Y) şirketin %50 hissesine sahiptir. Kalan hisse ise Bay (T)'ye aittir. Bay (Y) şirketteki %50 hissesinin tamamını 14.09.2017 tarihinde noterde düzenlenen sözleşme ile Bay (Z)'ye devretmiştir. Bay (Y)'nin hisse devir işlemi ortaklar kurulu tarafından 30.10.2017 tarihinde onaylanıp pay defterine kaydedildikten sonra 03.11.2017 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiş ve 04.11.2017 tarihli Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilmiştir. Hisse devir işleminden sonra (ABC) Ltd. Şti. Ağustos, Eylül ve Ekim 2017 vergilendirme dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannameleri ile Ocak-Eylül 2017 dönemine ait geçici vergi beyannamesini zamanında vergi dairesine vermiş, ancak söz konusu beyannamelerle beyan ettiği ve tutarları aşağıdaki tabloda yer alan vergileri vadesinde ödememiştir.

Dönemi (2017)	Vergi Türü	Beyan Edilen Ödenecek Vergi Tutarı
Ağustos	KDV	50.000 TL
Eylül	KDV	45.000 TL
Ekim	KDV	30.000 TL
Ocak- Eylül	Geçici Vergi	80.000 TL

İSTENEN:

Yukarıdaki tabloda beyan edilen vergilerin (ABC) Ltd. Şti.'den tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde, ortaklar Bay (Y) ve Bay (Z)'nin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkındaki Kanun'un 35'inci maddesi uyarınca Geçici Vergi ve Katma Değer Vergisi yönünden sorumlu olacakları vergi tutarını yasal gerekçeleriyle açıklayınız (Gecikme zammı ihmal edilecektir). **(8 puan)**

b)(ABC) Ltd. Şti.'nin sorunun (a) şıkkında belirtilen vergileri vadesinde ödememesi üzerine;

1)Vergi dairesi,(ABC) Ltd. Şti. hakkında cebren takip yapabilmek amacıyla şirket hakkında mal varlığı araştırmasına başlamış, bu kapsamında ilgili kurumlara mal varlığı sorgulaması için yazı yazarken şirkete de ödeme emri göndermiş ve mal bildiriminde bulunmasını istemiştir.

2) Vergi dairesi, (ABC) Ltd. Şti. hakkında yapılan mal varlığı araştırması sonucunda şirketin ödeme gücü olmadığını ve hacze kabil mal varlığı bulunmadığını tespit etmiş, bunun üzerine şirketin ortağı olan kanuni temsilcisi ile aynı anda sermaye payları oranında şirketin diğer ortaklarından alacağı tahsil edilmesine karar vermiştir. Vergi dairesi ortaklar ve ortak/müdür adına vergi ve ceza ihbarnamesi düzenleyerek posta yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak adreslerine gönderilmiştir.

3) Vergi dairesi, (ABC) Ltd. Şti. ortağı Bay (T) ikametgâh adresini terk ettiği ve yeni adres bırakmadığı için Bay (T)'ye tebligat yapamamıştır. Bunun üzerine vergi dairesi ortak Bay (T) hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usul Hakkındaki Kanunun 13/3. maddesi uyarınca ihtiyacı haciz kararı almıştır. Vergi dairesi bu kapsamında bankalara gönderdiği haciz bildirinde Bay (T)'nin mevcut ve gelecekte doğabilecek tüm alacaklarının ihtiyacı hacze konu olduğu tebliğ edilmiştir.

İSTENEN:

Vergi Dairesi tarafından yapılan uygulamaları 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usul Hakkındaki Kanun ile ilgili diğer mevzuat hükümleri açısından değerlendirerek varsa yapılan yanlış uygulamaları yasal dayanakları ile açıklayınız. **(12 puan)**

CEVAPLAR

Cevap 1.a)

a- Davayı genişletme ve değiştirme yasağı olarak da bilinen davaya bağlılık kavramı, davanın taraflarının iddia ve savunmaları ile delillerini belli bir süreden sonra değiştirememeleri veya genişletmemeleri anlamına gelir. Taraflara iddialarını ve savunmalarını genişletme konusunda getirilen bu kısıtlamanın amacı emek ve zaman kaybının önüne geçmek ve yargılamanın belli bir düzen içinde yürütülmesini sağlamaktır.

Davaya bağlılık ilkesi 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda açıkça düzenlenmiştir. Kanunun 119'uncu maddesinde davacının dava dilekçesinde ve 129'ncu maddesinde de davalının cevap dilekçesinde iddia ve savunmanın dayanağı olan bütün açık özetleri ile ileri sürülen her bir vakianın hangi delillerle ispat edileceğinin belirtilmesi istenmektedir. Kanunun 141'inci maddesine göre ise taraflar, ön inceleme aşamasından sonra ıslah dışında, iddia ve savunmalarını genişletemez veya değiştiremez.

Davayı genişletme veya değiştirme yasağı 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununda ise 16/4 ve 21'inci maddelerde düzenlenmiştir. 2577 sayılı Kanunun 16/4 maddesine göre, taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Buna göre vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda davacı için dava açma süresinden, davalı için ise birinci savunma için verilen süreden sonra değişiklik yapma veya genişletme yasağı başlamaktadır. Dolayısıyla, davacı 30 günlük dava açma süresi dolmadan iddiasında değişiklik yapabilir. Aynı şekilde davalı da 30 günlük cevap süresi içinde savunmasını değiştip genişletebilir.

Ayrıca İYUK'un 21'inci maddesinde "Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir." Hüküm ele alındığından, ıslah hali dışında madde hükmünde belirtilen şartların olması halinde iddia ve savunmanın genişletilmesi mümkün olacaktır.

b. Fer'i vergi borçlusu durumundaki sorumlu, asıl mükellefle birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda kalan kişiyi ifade etmektedir. Fer'i vergi borçlusu durumundaki sorumlunun vergiyi doğuran olayla ilişkisi yoktur. Buna rağmen asıl vergi borçlusunun yerine veya onunla birlikte vergi borcundan kendi malvarlığı ile sorumlu olmaktadır.

Buna göre fer'i vergi borçlusunu iki dereceye ayırmak mümkündür. Birinci derece fer'i vergi borçlusu vergi borçlusunun yerine geçerek vergiyi kendi mal varlığından ödemektedir. Bu niteliğle fer'i vergi borçlusunun ödediği vergiyi rücu etme imkânı yoktur. VUK'un 12'inci maddesinde düzenlenen mirasçıların sorumluluğu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20'inci ve AATUHK'nın 36'ncı maddesinde düzenlenen işi devralanların sorumluluğu bu nitelikte sorumluluktur. Bunlara birinci derecede fer'i vergi borçlusu da denmektedir.

İkinci derece fer'i vergi borçları ise vergi borcunun ödenmesinde asıl borçlu ile birlikte sorumlu olup, ödedikleri vergi borçları için asıl borçuya rücu edebilirler. İkinci derecede fer'i vergi borçlusu olarak da adlandırılan bu gruptaki fer'i vergi borçlarına örnek olarak KVK'nın 17 ve AATUHK'nın 33'üncü maddelerinde düzenlenen tasfiye memurlarının sorumluluğu, VUK'un 10 ve AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddelerinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu, VUK'un 251'inci maddesinde düzenlenmiş olan karnesiz hizmet erbabı çalışanlarının sorumluluğu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9/2, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 13, Damga Vergisi Kanunu'nun 24 ve 25'inci maddeleri gösterilebilir.

Bunun yanında doktrinde limited şirketlerin kanuni temsilci sıfatı taşımayan ortakları da üçüncü derecede fer'i vergi borçlusu olarak nitelendirilmektedir.

c. Aciz hali 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 75'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; yapılan takip sonucunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan mallarının satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır. Yapılan takip safhalarıyla bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit olunur. Madde metninden anlaşıldığı üzere, kamu borçlusunun aciz halinde sayılması mal varlığının bulunmaması anlamına gelmemektedir. Borçlunun mal varlığı bulunsa dahi, bu mal varlığının haczi olanaklı değilse borçlu aciz halinde sayılır. Aynı şekilde, mal varlığının satış bedelinin amme alacağını karşılamaması halinde borçlu yine aciz halinde sayılır. Buna göre haczi caiz mal varlığı bulunan borçlunun aciz halinde sayılması için haczedilen mal varlığının satılmış olması ve satış bedelinin kamu alacağını karşılamamış olması gereklidir.

Alacaklı tahsil dairesi aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip eder. Borçlunun mal edindiğinin saptanması halinde haciz varaklarına istinaden gerekli haciz yapılır. Haczedilen malların değerinin takipli alacağı karşılaşmadığının tespiti halinde aciz hali kaldırılır.

Aciz durumunun olması gecikme zammının durması sonucunu doğurur. Ancak, aciz hali tespit edilen amme borçlusu hakkında zamanaşımı süresince yapılan takip sırasında amme alacağını karşılayacak değerde mal edindiğinin tespit edilmesi veya borçlunun edindiği malları kendisinin bildirmesi ve bildirilen malların amme alacağını karşılayacak değerde olması halinde, aciz hali ortadan kalkacağından, mal edinme tarihinden itibaren gecikme zammı işlemeye devam edecektir.

Aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz aranmadan 48'inci madde hükmü uygulanabilir. Aciz hali tespit edilmiş borçlunun borçları talebi üzerine faiz ve teminat aranmaksızın ertelenebilir. Mükellefin mal edindiğinin tespiti halinde aciz hali ortadan kalkar ve takibat işlemlerine devam edilir.

1. b) Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler Kanunun 10 ve 333'üncü maddelerinde yer almaktadır. VUK'un 10'uncu maddesinde genel olarak kanuni temsilcilerin vergi ve buna bağlı alacaklara ilişkin sorumlulukları düzenlenmektedir. Buna göre;

"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekkülerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekküler idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkürülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırır.

VUK'un 333'üncü maddesinde kanuni temsilcilerin tüzel kişiler adına kesilen cezalara ilişkin sorumlulukları düzenlenmiştir. Buna göre;

“Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.”

Kanuni temsilcilerin genel olarak amme alacaklarına ilişkin sorumluluğu ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde hükmüne göre;

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekkülerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkürülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırır.

Temsilciler, teşekkürülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.”

Yukarıdaki hükümlerin karşılaştırılmasından 6183 sayılı AATUHK uyarınca kamu alacaklarının ve VUK uyarınca da vergi alacaklarının tahsili için kanuni temsilciye gidilmeden önce tüzel kişinin takip edilmesi gereklidir. Kanuni temsilciler vergi borçları ve diğer kamu alacaklarından dolayı tüm mal varlıklarıyla sorumludur.

VUK ve AATUHK'daki kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin hükümler arasındaki farklar ise aşağıdaki gibidir:

- i. VUK'da düzenlenen sorumluluğun kapsamına VUK'a tabi vergiler ile vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezalarını kapsamaktadır. Ancak, Gümrük ve Tekel İdarelerince alınan vergi, resim ve harçlar VUK 10'uncu maddesi kapsamında değildir. Vergi alacağına bağlı alacaklardan kasıt, vergi alacağının fer'ileri olan gecikme faizleri ile gecikme zamlarıdır. Vergi cezaları ise VUK'un 333'üncü maddesinin ilk fıkrası uyarınca tüzel kişi adına kesilen cezalardır. AATUHK'da getirilen sorumluluk ise daha geniş kapsamlıdır. VUK kapsamına girmeyen vergi ve resimler dahil olmak üzere Kanunun 1 ve 2'nci maddelerinde belirtilen tüm amme alacaklarını içermektedir.
- ii. VUK'un 10'uncu maddesinde kanuni temsilciler mükellef veya vergi sorumlusu olan kişilerin vergi ödevlerini yerine getirme konusunda görevlendirmiştir. Maddede kanuni temsilcilere getirilen sorumluluk, bu görevin gereği gibi yerine getirilmemiş olmasının sonucudur. Temsil edilenin mal varlığından vergi ve vergiye bağlı alacakların tahsil edilememesinin Kanunda temsilciye verilen vergi ödevlerini yerine getirmemesinin sonucu olması gereklidir. Ancak, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde öngörülen sorumluluk görevlerinin sonucu olmayıp, kanuni temsilcilik sıfatından kaynaklanmaktadır. Kanuni temsilcinin şirket borçlarından sorumlu tutulabilmesi için amme alacağının asıl borçlunun mal varlığından tahsil edilememiş olması yeterlidir.
- iii. VUK'un 10'uncu maddesinde öngörülen sorumluluk kusura dayalı sorumluluktur. Bu sorumluluğun kusur karinesine dayandığı, kusur karinesinin aksının kanıtlanması ile sorumluluktan kurtulabileceğinin kabul edilir. Dolayısıyla, tüzel kişiliğin vergi borcundan dolayı takip edilen kanuni temsilci, kendisine tebliğ olunan ödeme emrine karşı süresi içindedava açarak kusursuzluğunu kanıtlamak suretiyle sorumluluktan kurtulabilir. Buna karşılık AATUHK'nın

mükerrer 35'inci maddesinde düzenlenen sorumluluk bakımından, kanuni temsilci amme alacağının tahsil edilememiş olmasında kusuru bulunmadığını, kendi dışında gelişen bir olay nedeniyle amme alacağının asıl borçludan tahsil edilemediğini ileri sürerek sorumluluktan kurtulamaz.

iv. AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesine göre kanuni temsilci şahsi mal varlığından tahsil edilen tüm alacak ve fer'ileri için asıl borçluya rücu edebilir. VUK'un 10'uncu maddesinde ise kanuni temsilcilerin ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilecekleri belirtilmektedir. Dolayısıyla, kanuni temsilci vergiye bağlı diğer alacaklar için (gecikme zammı, gecikme faizi) yaptığı ödemeyi rücu etme olanağı yoktur. Vergi cazaları açısından da kanuni temsilcinin rücu etme imkânı yoktur.

Cevap 2.a - Bay (A)'nın kitap bastırıp dağıtması olayını Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) ticari kazanç ve serbest meslek kazancı hakkındaki hükümleri ışığında değerlendirmek gereklidir.

GVK'nın 37'inci maddesine göre "*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*" Ticari ve sınai faaliyetin neyi ifade ettiği konusunda Kanunda bir açıklama yapılmamıştır. Genel olarak emek-sermaye karışımı devamlı bir organizasyona dayanan faaliyetler ticari faaliyettir. Ticari faaliyette esas olan faaliyetin devamlılık kastıyla yapılmasıdır. Sermaye tahsisi, işyeri açılması ve ticaret siciline kaydolmak gibi koşullar olduğunda devamlılık kastının var olduğu anlaşılır. Bu koşulların gerçekleşmediği durumda ise işlemlerin birden fazla oluşu devamlılık niyetini gösterir.

GVK'nın 65'inci maddesinde ise serbest meslek faaliyeti tanımlanmıştır. Anılan maddenin ikinci fıkrasına göre "*Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasınadır.*" Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar ise serbest meslek kazancıdır (GVK md. 65/1).

Ayrıca aynı Kanunun "Arıcı Kazançlar" başlıklı 82'nci maddesinin 4. bendinde ise; arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılatın arıcı kazanç olarak vergiye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 18'inci maddesinde ise serbest meslek kazançlarına uygulanan istisna hükmüne yer verilmiştir. GVK'nın 18'inci maddesine göre; "*Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayılmak veya kitabı, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtiyaç beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.*

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. Yukarıda yazılı kazançların arıcı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümülü yoktur."

Madde metninden anlaşıldığı üzere şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, röportaj gibi ürünler birer eserdir. Bu eserler, fikri emek harcanarak meydana getirildiği için fikir ve sanat eseri olarak kabul edilirler. Bu eserler üzerindeki haklar ise fikri mülkiyet haklarının konusudur.

GVK'nın 18'inci madde hükmünde istisnaya tabi kazanç olarak şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme gibi eserlerin sadece üzerlerindeki mevcut hakları devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde edilen gelirler sayılmamıştır. Bu eserleri kitap halinde satmak dolayısıyla elde edilen kazançlar da istisnaya tabi serbest meslek kazancı olarak sayılmıştır. Bu nedenle Bay (A)'nın hazırladığı kitap çalışmasını matbaada bastırarak satması sonucunda elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı, bu faaliyeti sürekli olarak yapmadığı için elde ettiği gelir de Gelir Vergisi Kanununda diğer kazanç ve iratlar arasında sayılan arızı serbest meslek kazancıdır.

GVK'nın 18'inci madde hükmüne göre Bay (A)'nın elde ettiği söz konusu arızı serbest meslek kazancı istisnaya tabi tutulabilir. Konu ile ilgili olarak 149 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

"Yukarıda sözü edilen eserlerin 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir. 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanunun 1'inci maddesine göre, eser; 'Sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nev'i fikir ve sanat mahsulleri' olarak tanımlanmıştır. Bu kanun kapsamına giren eserler, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleri olmak üzere dört grup halinde sayılmıştır.

...

Söz konusu eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi veya bu kazançların arızı olarak elde edilmesi halinde de istisna uygulanacaktır. Ancak, bu istisna hükmü elde edilen hasılat üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkif yoluyla alınacak vergiyi kapsamıracaktır.

...

Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun değişik 94 üncü maddesinin (A) fıkrasının 3/a bendi hükmüne göre, vergi tevkifi yapmakla yükümlü olanlar tarafından 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek kazançları dolayısıyla hak sahiplerine yapılacak ödemelerden, ödemeyen miktarına bakılmaksızın gelir vergisi tevkifi yapılacaktır."

8

GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında gelir vergisi muafiyetinden faydalananmak isteyen eser sahipleri, meydana getirdikleri eserlerin Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğini kanıtlamak amacıyla, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu ile belirlenmiş eser gruplarından hangisinde yer aldığına dair bir yazı almak üzere Telif Hakları Genel Müdürlüğü'ne başvurmalı gerekir. Eser sahiplerinin, Kültür Bakanlığı Telif Hakları Genel Müdürlüğünden aldıkları yazı ile Maliye Bakanlığı'na başvuruları gerekmektedir. Gelir vergisi muafiyetinden faydalanıp faydalılamayacağı konusundaki kararı Maliye Bakanlığı verecektir. Buna göre, Bay (A)'nın Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan serbest meslek kazancı istisnadan yararlanabilmesi için Kültür Bakanlığı'ndan, meydana getirdiği eserin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 6'inci maddesinde sayılan ve sahibinin hususiyetini taşıyan işleme veya derleme kapsamında bir eser olduğunu belirten bir yazı alarak Maliye Bakanlığı'na başvurması gerekmektedir.

Bay (A)'nın kitabı aldığı reklamlar da Bay (A) açısından arızı serbest meslek kazancıdır. Ancak Bay (A) bu gelir dolayısıyla GVK'nın 18'inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanamayacaktır.

b –Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin birinci fıkrasında Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise bu faaliyetlerin kapsamı, niteliği ve devamlılığının Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre GVK'da açıklık bulunmadığı hallerde Türk

Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükmeye bağlanmıştır. Buna göre; GVK'ya göre ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Arızi faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmaz. Bay (A)'nın faaliyeti arızi nitelikte olduğu için Bay (A) KDV mükellefi değildir.

Öte yandan, KDV Uygulama Genel Tebliğinde konu ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar bu bölüm kapsamındaki alımlarında, satıcılardan bir yazı talep ederler. Bu yazda işlemi yapanlar;

- Faaliyetlerinin arızi olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını veya
- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya
- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini, belirtirler.

Bu yazı, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

Buna göre Bay (A)'nın GVK'nın 94'üncü maddesinde belirtilen kişilere yaptığı satışlar dolayısıyla söz konusu kişilere faaliyetlerinin arızi olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını belirten bir yazı imzalayarak vermesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, KDV Uygulama Genel Tebliğinin 2.1.2.4. Reklâm Verme İşlemleri bölümünde KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişilerin; gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayınlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak suretiyle ve bunlara benzer şekillerde reklâm verme işlemlerinde ilgili KDV'nin, reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, reklâm hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği şeklindeki düzenleme yapılmıştır

Serbest meslek işlerinin mutat olarak meslek halinde ifa edilmesi ve istisna kapsamındaki eserlerin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındakilere de satılması halinde, 213 Sayılı Kanunun 153, 172, 210 ve 236 ncı maddeleri uyarınca işe başlama bildiriminde bulunma, serbest meslek kazanç defteri tutma ve serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekmektedir. Bay (A) serbest meslek faaliyetini mutat olarak ifa etmediğinden bu ödevleri yerine getirmesi gerekmemektedir.

Cevap 3 - Vergi kanunlarındaki çeşitli düzenlemelerde gerek vergi alacağını güvence altına almak, gerek mükellef sayısını azaltarak vergi idaresini iş yüküne boğmamak amacıyla, bir mükellef veya mükellefiyeti olmayan kamu kurumu ya da vergiden muaf kooperatifî istihkak sahiplerinin ödemesi gereken vergiden sorumlu tutulmuştur. Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) genel kural vergi mükellefinin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelir unsurlarını toplayarak yıllık beyanname ile beyan etmesidir. Ancak Kanunda bazı gelir unsurlarının, yıllık beyannamenin verilmesi beklenmeden, kazanç veya iradı sağlayanlar tarafından istihkak sahiplerine ödeme yapıldığı zaman vergi kesintisine tabi tutulması öngörmüştür. Kazanç veya irattan bu şekilde kesilen vergi kesintiyi yapan kişilerce muhtasar beyanname ile beyan edilerek ilgili vergi dairesine ödenir. İstihkak sahiplerinin ayrıca yıllık beyanname vermedikleri durumlarda yapılan kesinti nihai vergilemeye dönüştür.

Gerçek kişilerin gelirlerinden yapılacak vergi tevkifatı veya vergi kesintisi Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddenin birinci fıkrasında vergi kesintisi yapmak

zorunda olanlar "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıklarları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler" olarak sayılmıştır.

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 2. bendinde "*yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç)*" denilmek suretiyle noterlere yapılan ödemeler dışında, serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan tüm ödemelerin vergi kesintisine tabi olduğu hükmeye bağlanmıştır.

Tüccarlar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin vergi kesintisi yapmak zorunda oldukları ödemeler ticari, zirai ve serbest meslek kazancı ile ilgili olanlardır. Bunun dışında bir tacirin örneğin, kişisel bir husumet dolayısıyla açılan bir davayı yürüten avukatına yaptığı ödemeden kesinti yapılmayacaktır. Ancak, ticari faaliyetle ilgili bir dava nedeniyle avukata yapılan ödemeden kesinti yapılacaktır. Aynı şekilde gelir vergisi ile ilgili bir anlaşmazlık dolayısıyla tacirin, avukat veya müşavire yaptığı ödemeden vergi kesintisi yapmasına gerek yoktur. Zira anlaşmazlık konusu gelir ticari, zirai veya mesleki bir işletmeden de doğmuş olsa, sahibine mal edilerek onun şahsında subjektifleştirilerek vergilendirilmektedir. Gelirin şahsileşmesinden sonraki safhayla ilgili anlaşmazlık dolayısıyla yapılan gider ise işletme dışında yapılmış özel bir giderdir. Bu nedenle ticari kazancın tespitinde hâsilattan indirilmez. Aynı sebeple, yapılan ödemeyi Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Buna göre Bay (E)'nin Bayan (G)'den aldığı danışmanlık hizmeti kendi kişisel vergi beyannamesi ile ilgili olduğu için ticari faaliyeti ile ilgili değildir. Dolayısıyla, Bayan (G)'ye yapılan ödeme GVK'nın 40/1 maddesine belirtildiği şekilde ticari kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi için yapılan bir gidere ilişkin olmadığı için ticari kazancın tespitinde hâsilattan indirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, danışmanlık hizmeti dolayısıyla yapılan harcama ticari işletmenin giderlerinin arasından çıkarılması gerekmektedir.

Alınan danışmanlık hizmeti ticari faaliyetle ilgili olmadığı için Bay (E)'nin yaptığı ödeme üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapması gerekmemektedir. Sonuç olarak, Bay (E)'nin Bayan (G)'ye yaptığı ödeme dolayısıyla gelir vergisi tevkifatı yapmamış olması vergi kanunlarına aykırı değildir. Ayrıca, yapılan ödeme tevkifata tabi olmadığı için Bay (E) adına düzenlenen raporda tevkifat yapılmadığı gerekçesiyle tarhiyat yapılması GVK'ya aykırıdır.

Tevkifatı yapmak zorunda olan kişiler vergi dairesine karşı verginin ödenmesinden sorumludur. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde, vergi sorumlusu verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine göre; "*Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırır.*" GVK'nın 107/3 maddesine göre, verginin kaynakta kesilip alınması halinde kaynakta vergi kesmek zorunda olanlar tarhiyatın muhatabıdır. Bu durumda örneğin, noksan kesilen vergiler için ikmalen vergi tarhiyatı işçiler adına değil, sorumlu sıfatıyla işveren adına yapılır. Ancak işverenin ödemmiş olduğu vergiler için işçilere rücu hakkı vardır.

Tevkifata tabi geliri elde eden kişinin yıllık gelir vergisi beyannamesi veren kişilerden olması da istihkak sahiplerine ödemeyi yapan kişilerin yaptıkları ödeme üzerinden vergi kesmelerine engel değildir. Vergi sorumlusunun yaptığı ödemeden vergi tevkifatı yapması gerekirken kesintiyi yapmaması ve vergi mükellefinin tüm ödemeyi yapması halinde de vergi sorumlusunun tevkif edip

vergi dairesine ödediği vergi yönünden sorumluluğu devam eder. Yerine getirmediği ödevler dolayısıyla vergi sorumlusu adına vergi tarh edilip ceza istenir. Vergi sorumlusu yaptığı ödemelerden vergi tevkif edip beyan etmemekle, vergiyi zamanında tahakkuk ettirmemiş ve vergi ziyaına neden olmuştur. Dolayısıyla, istihkak sahibinin kazancını beyan etmiş olması ve bu beyan üzerinden beyan ettiği vergiyi ödemesi, vergiyi keserek vergi dairesine ödemek zorunda olan vergi sorumlusu adına tarhiyat yapılarak ceza kesilmesine engel olmaz. Vergi sorumlusu vergi dairesine ödediği vergi asılları için daha sonra Vergi Usul Kanunu'nun 11/2 maddesine göre mükellefe rücu edebilecektir. Vergi mükellefi ise vergi sorumlusuna ödediği tutar için düzeltme beyannamesi verebilecektir.

Örnek olayda Bay (E)'nin Bayan (G)'ye yaptığı ödeme tevkifata tabi olsayı Bay (E) adına düzenlenen rapora göre gelir vergisi stopajı tarh edilip, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi istenmesi gerekecekti. Bay (E) daha sonra adına tarh edilen gelir stopajını, Bayan (G)'ye rücu ederek tahsil etmeye çalışacaktı. Bayan (G) ise kendisine rücu edilen gelir stopaj vergisini Bay (E)'ye ödediğinde, ilgili dönem beyannamelerini düzelterek mahsup etmesi sonucu ortaya çıkacak olan gelir stopaj iadesi için yasal prosedürleri yerine getirmesi ile iade alabilecektir.

Not: Sorunun değerlendirilmesinde yukarıdaki cevap esas alınmakla birlikte, vergi asının istenmemesi, ancak vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi istenmesi gerektiği yönündeki cevaplara da, konuyu dayanakları ile birlikte tutarlı şekilde açıklanması kaydıyla puan verilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Vergi hatası, anılan Kanunun 116'ncı maddesinde "vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

Kanunun 117'nci maddesinde hesap hataları matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması olarak sayılmıştır. Anılan maddede verginin mükerrer olması; aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır.

Kanunun 118'inci maddesinde ise vergilendirme hataları mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak sayılmıştır. Anılan maddede mevzuda hata; açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden mütesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır. Kanunun 375'inci maddesinde ise vergi cezalarında yapılan hataların bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltileceği düzenlenmektedir

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-12 maddelerinde uzlaşma hükümlerine yer verilmiştir. Kanunun Ek 1'inci maddesinde ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda idarenin mükellefleri ile uzlaşabileceği hükmü yer almaktadır. Kanunun Ek 6'ncı maddesinde ise "*üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılma ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz*" hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, uzlaşmanın gerçekleşmesi ile üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar kesinleşmektedir.

Ancak Gelir İdaresi, vergi kanunlarında yapılan düzenlemelere göre hiç yapılmaması gereki halde yapılmış olup, uzlaşma konusu yapılan tarhiyatların düzeltilebileceği yönünde görüş açıklamıştır. Diğer taraftan, bu uygulama, kısmi vergi hatası tarhiyatlarının düzeltilmesine imkân tanımamaktadır. Buna göre, aşağıda belirtilen vergi hatalarının bulunması durumunda uzlaşmaya varılmış olsa dahi VUK'un vergi hatalarının düzeltilmesi hükümlerine göre düzeltilmesi mümkündür.

Bunlar;

- Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatlar,
- Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatlar ve
- Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatlardır.

Dolayısıyla, her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında hiçbir mercie sıkayette bulunamayacağı hükmü yer almaktaysa da, uygulamada vergi mükellefleri ve sorumlularının düzeltme hükümlerinden yararlanabileceği kabul edilmektedir. Bu nedenle vergi dairesinin, Bay (E)'nin düzeltme talebini vergilerin uzlaşma tutanağının düzenlenmesi ve tebliğ edilmesiyle kesinleştiği gerekçesiyle değil, mükerrer vergileme olmadığı ve ödediği vergiler için Bayan (G)'ye rücu edebileceği gerekçesiyle reddetmesi gerekirdi

Cevap 4 - 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci maddesinde limited şirket ortaklarının amme borçlarından sorumlulukları düzenlenmiştir.

6183 sayılı Kanun'un 35'inci maddesinin birinci fıkrasında "*Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyecek veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*" şeklinde düzenleme yapılmıştır. Geçmiş dönemlerde Kanunun bu hükmü, ortakların devinden önceki veya sonraki alacaklardan sorumlu olup olmadıkları konusunda tartışmaların çıkmasına neden olmuştur.

Uygulamada ortaya çıkan bu belirsizliği ortadan kaldırmak amacıyla 5766 sayılı Kanunla 6183 sayılı Kanun'un 35'inci maddesine eklenen ikinci fıkra ile "*Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.*" şeklinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre örneğin, bir limited şirket 2017 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini vermiş ancak kurumlar vergisi taksitlerinden herhangi birisini veya tamamını ödememişse ve ortaklardan birisi hisselerinin tamamını şirket dışından birisine devretmişse hem devreden ortak hem de devralan ortak ödenmeyen borcun tamamından hisseleri oranında müteselsilen sorumlu olacaklardır.

5766 sayılı Kanunla 6183 sayılı Kanunun 35'inci maddesine üçüncü fıkra olarak eklenen hükme göre ise "*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gereği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.*"

Türk Ticaret Kanunu açısından limited şirket ortaklarının sorumluluğu esas olarak şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermayeyi şirkete ödemekten ibarettir. Bunun dışında ortakların şirket borçlarından dolayı sorumluluğu bulunmamaktadır. Buna göre, alaklılar ortakların malvarlığına başvuramayacak, ortakları takip edemeyeceklerdir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci maddesinde getirilen hüküm bu kuralın bir istisnasını oluşturmaktadır. Anılan maddede yapılan düzenlemeye göre limited şirket ortakları, limited şirketin kamuya olan borçlarından dolayı hisseleri oranında sorumludurlar. Bu sorumluluk şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye tutarıyla da sınırlı değildir. Ortaklar borcun tamamından hisseleri oranında sorumludurlar.

Ortaklık payının devri halinde devreden ve devir alan ortağın sorumlu olacağı amme alacaklarının tespitî için devir tarihinin belirlenmesi gereklidir. Seri: A, Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğinin "Limited

Şirketlerin Amme Borçları” başlıklı bölümünün 3 üncü maddesinde konuya ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“...6102 sayılı Kanunun 595inci maddesinde ortaklık payının devri düzenlenmiş ve madde hükmüne göre ortaklık payının/esas sermaye payının devri ve devir borcunu doğuran işlemlerin yazılı şekilde yapılacağı ve tarafların imzalarının noterce onaylanacağı, şirket sözleşmesinde aksi öngörülümemişse, esas sermaye payının devri için ortaklar genel kurulunun onayının şart olduğu ve devrin bu onayla geçerli olacağı, başvurudan itibaren üç ay içinde genel kurul reddetmediği takdirde devre onay vermiş sayılacağı hükmeye bağlanmıştır.

Buna göre, ortaklık payının devri; tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi, şirket sözleşmesinde aksi öngörülümemişse ortaklar genel kurulunun onayı bu onayın bulunmadığı halde üç aylık sürenin geçmesi ile hükmü ifade etmektedir. Bu durumda ortaklık payının devredildiği tarih olarak noter tasdikli devir sözleşmesi tarihinin esas alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, ortaklık payının noter tasdikli devir sözleşmesi ile devredilmesine rağmen devrin genel kurul tarafından reddedilmesi halinde, ortaklık payı devredilmemiş sayılacak ve ortağın ortaklık sıfatı devam edecektir. Bu itibarla, limited şirket ortaklarının kimliği ve şirketteki sermaye hisselerine ilişkin bilgiler; şirketin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmesinde, bu sözleşmede yapılan değişikliklerde, pay devrinin tescil ve ilan edilmemiş olduğu hallerde ise 6102 sayılı Kanunun 594 üçü maddesine göre tutulan pay defterinde ya da devrin genel kurul tarafından onaylanmış veya onaylanmış sayılması halinde noter tasdikli devir sözleşmesinde yer almaktadır.” denilmektedir

Öte yandan, limited şirket ortaklarının 6183 Sayılı Kanun gereği sorumlu oldukları borç tutarları tespit edilirken vergilendirme dönemlerinin takip ve tahsilat işlemleri açısından bölünmesine imkân bulunmamaktadır. Bu nedenle limited şirket ortaklık paylarının devirinde, her bir vergi türü için ayrı ayrı değerlendirilmek üzere devrin yapıldığı vergilendirme dönemine isabet eden vergilerin hem devredenden hem de devralandan takip ve tahsil edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, Bay (Y)(ABC) Ltd. Şti.’deki ortaklık payını noter onaylı devir sözleşmesinin düzenlendiği 14.09.2017 tarihinde Bay (Z)’ye devretmiş olmaktadır. Dolayısıyla, (ABC) Ltd. Şti.’den amme alacaklarının tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde, Bay (Y) 2017/Eylül ayında şirket ortağı olduğu için bu döneme kadar doğan Ağustos ve Eylül vergilendirme dönemlerine ait katma değer vergileri ile Ocak-Eylül dönemine ait geçici verginin ödenmesinden, 6183 sayılı Kanunun 35'inci maddesi uyarınca, ortaklık payını devralan Bay (Z) ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaktır. Ekim dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesinden ise Bay (Z) hissesi oranında sorumlu olacaktır. Buna göre, Bay (Y) ve Bay (Z) Ağustos ve Eylül dönemlerine ait katma değer vergileri ile üçüncü dönem geçi vergi toplamı $(50.000+45.000+80.000)= 175.000$ TL tutarında vergilerin ortaklık paylarına karşılık gelen %50 oranındaki 87.500 TL’lik kısmının ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar. Bay (Z) ayrıca Ekim dönemine ait 30.000 TL KDV’nin %50 oranındaki 15.000 TL’nin ödenmesinden sorumludur.

13

b.1- Vadesinde borcunu ödemeyenlere bir ödeme emri tebliğ edilerek cebri icra işlemlerine başlanması gerekmektedir.

Ödeme emri ile amme borçlusundan, 15 gün içinde borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunması istenir. Amme borçluları, tebliğ edilen ödeme emri üzerine 15 gün içinde borçlarını ödedikleri takdirde, bu süre içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir. Buna göre vergi dairesinin ödeme emrinde ödeme ile birlikte mal bildiriminde bulunmasını istemesi Kanun

hükümüne aykırıdır. Ödeme emrinde ödeme yapılması veya mal bildiriminde bulunulmasının istenmesi gerekmektedir.

6183 sayılı Kanunun 62 ncı maddesinin birinci fıkrasında *“Borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur.”* hükmü yer almaktadır.

Bu hükmeye göre, amme alacağının takibinde haciz tatbiki için borçlunun mal bildiriminde bulunması şart değildir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun Kanunda belirtilen süre içerisinde mal bildiriminde bulunmaması halinde tahsil dairesince tespit edilen, borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarından amme alacağını karşılaşacak miktarının derhal haczi gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, ödeme emrine şirket tarafından dava açılmaz, süresinde de ödemede bulunulmaz ise şirket hakkında mal varlığı araştırması yapılır. Vergi dairesinin cebri takip için bu sırayı izlemesi gerekmektedir. Bu aşamaların birisinin atlanması halinde yapılan mal varlığı araştırması geçersiz olacaktır. Bu nedenle vergi dairesinin ödeme emri gönderirken aynı anda mal varlığı araştırması yapması 6183 sayılı Kanuna aykırıdır.

2- 6183 sayılı Kanunun 54 ve müteakip maddelerine göre yapılan takip sonucunda amme borçlusunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyecek veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının, yukarıda belirtildiği şekilde tayin olunan kanuni temsilcilerin mal varlığından tahsil edilmesi gerekmektedir.

Amme borçlusu nezdinde sürdürülen takip işlemleri sonucunda tamamen veya kısmen tahsil edilemeyecek veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, Kanunun 3 üncü maddesinde yer alan tanımlardaki hususlar dikkate alınmak suretiyle yapılacak işlemlere dayanılarak tespit edilecek ve maddede belirtilen hallerden herhangi birinin varlığı halinde kanuni temsilciler hakkında takip yapılabilmesi için yeterli şartların olduğu kabul edilerek, takip işlemlerine kanuni temsilciler adına 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesine göre düzenlenecek ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.

6183 sayılı Kanunun 35 ve mükerrer 35 inci maddelerinde yer verilen sorumluluklar ile 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanılması gerekmektedir.

Ortaklar hakkında takip muamelesine 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesine göre tanzim edilecek ödeme emrinin tebliği suretiyle başlanılacaktır.

Buna göre, ortaklar hakkında yapılacak takibin ödeme emri gönderilmesi suretiyle başlatılması gerekmektedir. Ortaklara vergi ve ceza ihbarnamesi gönderilerek takip yapılamaz. Ödeme emri tahsil aşamasında düzenlenen bir belgedir. Vergi ve ceza ihbarnamesi ise tahakkuk aşamasında düzenlenen bir belgedir. Dolayısıyla, tahsil aşamasında daha önceki bir aşamaya ait belgenin kullanılması 6183 sayılı Kanun ve Tahsilat Genel Tebliğine aykırıdır.

3 -6183 sayılı Kanunun “Amme alacaklarının korunması” başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyacı haciz, ihtiyacı tahakkuk ve diğer koruma hükümleri, yeterli şartların varlığı halinde bu tebliğdeki düzenlemeler dikkate alınarak amme borçlusu sayılan ortak hakkında da uygulanacaktır.

ihtiyati haciz, ileride tahakkuk edecek olan, tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmiş bulunan ya da geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan hacze denir. Esas olarak ihtiyati haciz konu olan alacaklar henüz tahakkuk etmemiş alacaklar ile tahakkuk etmesine rağmen henüz vadesi gelmemiş olan alacaklardır. Ancak, ödeme emri gönderildikten sonra, 15 günlük itiraz süresi içinde de ihtiyati haciz kararı alınabilir. İhtiyati haciz kararını almaya yetkili makam ise alacaklı idarenin mahalli en büyük memuru, vergi dairesi başkanlığı olan yerlerde ise vergi dairesi başkanıdır.

6183 sayılı Kanunun 13/3. maddesine göre borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa ihtiyati haciz uygulanabilir. Borçlunun yeni adresini yetkili makamlara bildirmeden bilinen adresini terk etmesi ve bu durumun yoklama veya tebliğat işlemi sırasında tespit edilmesi halinde maddede sayılan koşulların olduğu kabul edilerek ihtiyati haciz yoluna gidilebilir.

Buna karşılık, bankalara yapılacak haciz ve ihtiyati haciz tebliğlerinin sadece tebliğ tarihi itibarıyla amme borçlularının mevcut olan varlıklarını konu alması ve bu kişilerin ileride doğabilecek alacakları için haciz ve ihtiyati haciz tebliğinde bulunulmaması gerekmektedir. Bu nedenle vergi dairesinin, gelecekte doğabilecek alacakları ihtiyati haciz konu etmesi Kanuna aykırıdır.