



2025/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

11 Mayıs 2025 Pazar – 16.00 – 18.00 (2 Saat)

Uyarı! [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerctiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.

[2] Cevap kağıdı üzerine, "not talep eden ifadeler" veya "cevap dışında herhangi bir şey" yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranışın adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.

[3] Bu sınav 2 sorudan oluşmaktadır.

Açıklama: Sorularda ad, isim ve unvan olarak örneklenirilen gerçek ve tüzel kişi şahıs ve şirketler, tamamıyla hayal ürünü olarak örneklenirme amaçlı kullanılmış olup herhangi bir kişiyi ve şirketi ifade edecek mana ve anlamda kullanılmamıştır.

Sorular

Soru 1-Ankara ili Keçiören ilçesinde ikamet eden Ahmet GÖZÜKARA, sahibi olduğu gayrimenkulleri Ocak-Aralık/2024 döneminde kiraya vermek suretiyle gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş ancak vergi dairesine herhangi bir bildirim yapmamış ve gelir vergisi beyannamesini vermemiştir. İlgili vergi dairesi bünyesinde yapılan araştırma sonucu Ahmet GÖZÜKARA'nın 2/03/2024-31/8/2024 döneminde toplam 16 adet gayrimenkul (bağımsız bölüm, daire) üzerinde al sat yapmak suretiyle ticari kazanç elde ettiği ayrıca tespit edilmiştir. Vergi dairesi Ahmet GÖZÜKARA'nın elde ettiği kazanç ve iradın belirlenmesi ve vergi matrahlarının tespiti amacıyla takdir komisyonuna sevk işlemini 10/5/2025 tarihinde yapmış olup takdir komisyonu, Ahmet GÖZÜKARA'nın gayrimenkul sermaye iradı yönyle 2.400.000 TL safi irad, gayrimenkul alınıp satılmasına bağlı toplam 6.600.000 TL ise ticari kazanç elde ettiği, ticari faaliyetin bağlı olarak her bir dönem için eşit olacak şekilde 10.000.000 TL, toplam ise 60.000.000 TL katma değer vergisi (KDV) matrahı olduğu şeklinde karara bağlamış ve kararı 10/6/2025 tarihinde vergi dairesine tevdi etmiştir. Vergi dairesi, takdir komisyonu kararına istinaden 10/6/2025 tarihinde, Ahmet GÖZÜKARA için 1/1/2024 tarihinden itibaren gayrimenkul sermaye iradı yönyle, 2/3/2024 tarihinden itibaren ticari kazanç yönyle gelir vergisi ve KDV mükellefiyeti tesis etmek suretiyle, toplam 3.382.000 TL gelir vergisi, Mart-Ağustos/2024 dönemleri için her bir dönem ($10.000.000 * 10\% = 1.000.000$ TL) ve toplam 6.000.000 TL katma değer vergisi tarihiyatı yapmış, gelir vergisi için tarih edilen verginin bir buçuk katı ($3.382.000 * 1,5 = 5.073.000$ TL), katma değer vergisi için ise tarih edilen verginin bir katı ve toplam ($1 * 6.000.000 = 6.000.000$ TL) tutarında vergi zayıflı cezası ile birlikte, belge alıp vermemeye bağlı olarak 2.600.000 TL özel usulsüzlük cezası kesmiştir. Tarih edilen vergi ve kesilen cezalar ihbarname eki belgelerle birlikte, e posta adresi bulunmayan Ahmet GÖZÜKARA'nın adres kayıt sisteminde yerleşim yeri olarak kayıtlı ikametgâh adresinde bulunan esi Zeynep ALP GÖZÜKARAYA memur eliyle imza karşılığı 16/6/2025 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Diğer Veriler ve Belirlemeler

1-Geçici vergi ve dolayısıyla geçici vergi vergilendirme dönemleri dikkate alınmayacağıdır.

2-Gecikme faizi ve gecikme zammi oranı aylık $\%4,5$ olacak şekilde hesaplanacaktır.

3-Sürelerin başladığı ve bittiği günler işgünü olarak kabul edilecek, vergilerin normal vade tarihlerinde herhangi bir değişikliğin olmadığı varsayılmacaktır.

4-İstenenler kapsamında her bir bent örnkle bağlantılı münferit olarak değerlendirilecek/dikkate alınacaktır.

5-Aksi istenmediği veya sorulmadığı takdirde, ihbarname kapsamı vergi ve cezalar örmekte olduğu gibi doğru kabul edilecektir.

6-213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355inci maddesi uyarınca, tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevkik etme zorunluluğuna uymayanlara yönelik uygulanan özel usulsüz cezası 01/01/2024-1/8/2024 tarih

aralığında %5 olup, bir takvim yılı için uygulanacak üst limit 8,7 Milyon TL, sonrası için %10 ve üst limit 20 Milyon TL dir.

7-213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi vergi zayıflı cezasına ekleme yapan, 352, 353 ve Mukerrer 355'inci maddelerindeki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında değişiklik öngören 7524 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2/8/2024 tarihi itibarıyle yürürlüğe girmiştir bulunmaktadır.

8-193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi kapsamında, gayrimenkullerin tevkifat yapmakla sorumlu olanlara kıralanması halinde, kira ödemelerinden yapılacak tevkifat oranı %20 olup, Yine söz konusu Kanunun 103 üncü maddesi doğrultusunda verginin hesaplanmasında 2024 takvim yılı için uygulanan oran, ücretler dışında 3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 982.000 TL, fazlası için %40 şeklinde olmaktadır.

9-İstenenlerin cevaplanmasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkındaki Kanun ve bunlara ilişkin alt mevzuatsal düzenlemeler dikkate alınacaktır.
10-Soruya göre tarihler yaşanmış ve bitmiş olarak dikkate alınacaktır.

İstenenler

a-Vergi zayıflının belirlenmesinde tarh edilen vergilerin doğru olduğunu kabul ederek, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesine ekleme yapan ve 2/8/2024 tarihi itibarıyle yürürlüğe giren 7524 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun hükümlerini de dikkate alarak, vergi dairesince hesaplanan vergi zayıflı cezalarının doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığını değerlendiniz/gerekçeleri ile birlikte açıklayınız. Doğru olmadığı takdirde olması gereken vergi zayıflı cezası tutarlarını belirleyiniz. (8 puan)

b-Memur eliyle yapılan tebliğde vergi/ceza ihibnamesine takdir komisyonu kararının eklenmesi ile vergi mahkemesinde dava açma şekli ve süresinin belirtilmesinin unutulmuş olması halinde, tebliğin yapılması şeklini de dikkate alarak, vergi/ceza ihibnamac ve eklerine ilişkin tebliğin doğrularak yapılmışlığını gerçekeleri ile birlikte açıklayınız/değerlendiriniz. (5 puan)

c-Söz konusu takdir komisyonunun görevini, yetkilerini ve beyana bağlılığını belirterek, vergi dairesinin takdir komisyonu kararını eksik ve hatalı bulması halinde, kullanabileceği kanuni yolları açıklayınız/anlatınız. (7 puan)

d-İhibnamenin tebliği üzerine Ahmet GÖZÜKARA, 28/6/2025 tarihinde vergi dairesine dilekçe ve eki gerekli belgelere sunarak, sahibi olduğu gayrimenkulleri kiraya vermesi karşılığında, kira ödemelerini yapan sorumlular tarafından kendisine yapılan kira ödemelerinden 310.000 TL vergi kesintisi yapıldığını, bu kapsamda banka hesaplarına aktarılan tutarların vergi sonrası tutar olduğunu, tarh edilen vergi ve kesilen cezada bu verginin mahsubunun yapılmayarak kendisine fazla tarhiyat yapıldığını ve ceza kesildiğini iddia etmesi halinde, diğer ilgili mevzuatı da dikkate alarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Hatalarının Düzeltme ve Reddiyat" hükümleri kapsamında, düzeltme yapılmış yapılmayacağını, eğer düzeltme yapılacaksa düzeltme sonrası tarh edilecek gelir vergisi tutarını belirleyiniz. Düzeltme yapılmış yapılmamasına göre ilgili mevzuat doğrultusunda, dava açma/başvuru yapma/yararlanma sürelerine ilişkin hükümleri de dikkate alarak kanuni başvuru/kullanma/yararlanma yollarını (dava sonrası hariç) ve bunlara ilişkin hak/yararlanma ve ödev/yükümlülükleri değerlendiniz/açıklayınız/anlatınız. (34 puan)

e-Ahmet GÖZÜKARA'nın vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna sevkinden önce 5 Mayıs 2025 tarihinde, kendiliğinden örnekte belirtilen irat, kazanç ve dolayısıyla matrah ve vergi tutarlarını aynı şekilde beyan ettiğini (beyannameyi verdiğini) kabul etmemiz halinde, 213 sayılı Vergi

Usul Kanunu'nun tariyat, ceza, pişmanlık ve ıslah, ödeme hükümleri doğrultusunda yapılması gerekenleri belirtiniz/anlatınız/açıklayınız. (14 puan)

f-Ahmet GÖZÜKARA'nın kira gelirlerini bankadan tahsil ettiğini, gayrimenkul alınıp satılmasına ilişkin olarak her bir işlem için her bir dönem münferiden elden aldığı ve verdiği tutarın 10 Milyon TL ve toplam (10 Milyon*6 =)60 milyon TL olduğunun tespit edildiğini kabul etmemiz durumunda, Ahmet GÖZÜKARA için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355inci maddesi uyarınca, tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevkif etme zorunluluğuna uymayanlara yönelik uygulanan özel usulsüz cezası kesilip kesilmeyeceğini değerlendiriniz/açıklayınız, ceza kesilmesi halinde tutarını belirleyiniz. (4 puan)

g-Ahmet GÖZÜKARA'nın vergi/ceza ihibnamesini tebliği üzerine ilk derece vergi mahkemesinde süresi içerisinde dava açması ve dava aşamasında vefat etmesi, yasal mirasçıları olan eşi Zeynep ALP GÖZÜKARA ile velisi olarak 14 yaşındaki oğlu Oğuz GÖZÜKARA'nın davaya devam etmesi ve ilk derece mahkemesinin katma değer vergisi tarhiyatlarını kaldırması, gelir vergisi tarhiyatları için ise tasdik kararı vererek gerekçeli kararı 10/9/2025 tarihinde Zeynep ALP GÖZÜKARA'ya kendisi ve velisi olduğu oğlu için tebliğ etmesi ve kararda istinat yolunun açık olduğunu belirtmesi, buna istinaden Zeynep ALP GÖZÜKARA'nın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 379uncu maddesi doğrultusunda "Kanun Yolundan Vazgeçme" dileğçesini 20/9/2025 tarihinde vergi dairesine vererek buna ilişkin hükümlerden yararlanmak ve bir ay içerisinde ödemeyi yapmak istemesi halinde, tahakkuk eden ve ödenmesi gereken tutarları hesaplayınız. (16 puan)

Soru 2-Vergi Dairesi tarafından takdire sevk işleminin yapılması ve takdir komisyonunun matrah takdirini yapmak üzere araştırmalarına başlaması doğrultusunda, ön tespiti yapılan ve buna göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un "Amme Alacaklarının Korunması" hükümleri doğrultusunda, teminat istenip istenmeyeceğini, bu durumda istenmemesi halinde teminatı kimin isteyebileceğini, teminat istenmesinin ihtiyacı haciz ve ihtiyacı tahakkuk yönüyle uygulamasını, bunların tahsil zamanaşımını kesmek veya durdurmak yönüyle etkisinin olup olmayacağı, kanuni gerekçeleri ile değerlendiriniz/anlatınız/açıklayınız (12 puan)

2025/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

11 Mayıs 2025 Pazar – 16.00 – 18.00 (2 Saat)

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

[2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranışın adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.

[3] **Bu sınav 2 sorudan oluşmaktadır.**

Açıklama: Sorularda ad, isim ve unvan olarak örneklendirilen gerçek ve tüzel kişi şahıs ve şirketler, tamamıyla hayal ürünü olarak örneklenme amaçlı kullanılmış olup herhangi bir kişiyi ve şirketi ifade edecek mana ve anlamda kullanılmamıştır.

Sorular

Soru 1-Ankara ili Keçiören ilçesinde ikamet eden Ahmet GÖZÜKARA, sahibi olduğu gayrimenkulleri Ocak-Aralık/2024 döneminde kiraya vermek suretiyle gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş ancak vergi dairesine herhangi bir bildirim yapmamış ve gelir vergisi beyannamesini vermemiştir. İlgili vergi dairesi bünyesinde yapılan araştırma sonucu Ahmet GÖZÜKARA'nın 2/03/2024-31/8/2024 döneminde toplam 16 adet gayrimenkul (bağımsız bölüm, daire) üzerinde al sat yapmak suretiyle ticari kazanç elde ettiği ayrıca tespit edilmiştir. Vergi dairesi Ahmet GÖZÜKARA'nın elde ettiği kazanç ve iradın belirlenmesi ve vergi matrahlarının tespiti amacıyla takdir komisyonuna sevk işlemini 10/5/2025 tarihinde yapmış olup takdir komisyonu, Ahmet GÖZÜKARA'nın gayrimenkul sermaye iradı yönüyle 2.400.000 TL safi irat, gayrimenkul alınıp satılmasına bağlı toplam 6.600.000 TL ise ticari kazanç elde ettiği, ticari faaliyete bağlı olarak her bir dönem için eşit olacak şekilde 10.000.000 TL, toplam ise 60.000.000 TL katma değer vergisi (KDV) matrahi olduğu şeklinde karara bağlamış ve kararı 10/6/2025 tarihinde vergi dairesine tevdi etmiştir. Vergi dairesi, takdir komisyonu kararına istinaden 10/6/2025 tarihinde, Ahmet GÖZÜKARA için 1/1/2024 tarihinden itibaren gayrimenkul sermaye iradı yönüyle, 2/3/2024 tarihinden itibaren ticari kazanç yönüyle gelir vergisi ve KDV mükellefiyeti tesis etmek suretiyle, toplam 3.382.000 TL gelir vergisi, Mart-Ağustos/2024 dönemleri için her bir dönem (10.000.000*% 10=) 1.000.000 TL ve toplam 6.000.000 TL katma değer vergisi tarhiyatı yapmış, gelir vergisi için tarh edilen verginin bir buçuk katı (3.382.000*1,5=)5.073.000 TL, katma değer vergisi için ise tarh edilen verginin bir katı ve toplam (1*6.000.000=)6.000.000 TL tutarında vergi zayıf cezası ile birlikte, belge alıp vermeme bağlı olarak 2.600.000 TL özel usulsüzlük cezası kesmiştir. Tarh edilen vergi ve kesilen cezalar ihbarname eki belgelerle birlikte, e posta adresi bulunmayan Ahmet GÖZÜKARA'nın adres kayıt sisteminde yerleşim yeri olarak kayıtlı ikametgâh adresinde bulunan eşi Zeynep ALP GÖZÜKARAYA memur eliyle imza karşılığı 16/6/2025 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Diger Veriler ve Belirlemeler

1-Geçici vergi ve dolayısıyla geçici vergi vergilendirme dönemleri dikkate alınmayacağındır.

2-Gecikme faizi ve gecikme zammi oranı aylık %4,5 olacak şekilde hesaplanacaktır.

3-Sürelerin başladığı ve bittiği günler işgünü olarak kabul edilecek, vergilerin normal vade tarihlerinde herhangi bir değişikliğin olmadığı varsayılmaktadır.

4-İstenenler kapsamında her bir bent örnekle bağlantılı münferit olarak değerlendirilecek/dikkate alınacaktır.

5-Aksi istenmediği veya sorulmadığı takdirde, ihbarname kapsamı vergi ve cezalar örnekte olduğu gibi doğru kabul edilecektir.

6-213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355inci maddesi uyarınca, tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara yönelik uygulanan özel usulsüz cezası 01/01/2024-1/8/2024 tarih

aralığında %5 olup, bir takvim yılı için uygulanacak üst limit 8,7 Milyon TL, sonrası için %10 ve üst limit 20 Milyon TL dir.

7-213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi vergi zayıflığına ekleme yapan, 352, 353 ve Mükerrer 355'inci maddelerindeki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında değişiklik öngören 7524 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2/8/2024 tarihi itibarıyle yürürlüğe girmiştir bulunmaktadır.

8-193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi kapsamında, gayrimenkullerin tevkifat yapmakla sorumlu olanlara kıralanması halinde, kira ödemelerinden yapılacak tevkifat oranı %20 olup, Yine söz konusu Kanunun 103 üncü maddesi doğrultusunda verginin hesaplanması 2024 takvim yılı için uygulanan oran, ücretler dışında 3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 982.000 TL, fazlası için %40 şeklinde olmaktadır.

9-İstenenlerin cevaplanması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 5604 sayılı Mali Tatil İhdası Edilmesi Hakkındaki Kanun ve bunlara ilişkin alt mevzuatsal düzenlemeler dikkate alınacaktır.

10-Tarihler yaşanmış ve bitmiş olarak dikkate alınacaktır.

Istenenler

a-Vergi zayıflığının belirlenmesinde tarh edilen vergilerin doğru olduğunu kabul ederek, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesine ekleme yapan ve 2/8/2024 tarihi itibarıyle yürürlüğe giren 7524 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun hükümlerini de dikkate alarak, vergi dairesince hesaplanan vergi zayıflığı cezalarının doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığını değerlendiniz/gerekçeleri ile birlikte açıklayınız. Doğru olmadığı takdirde olması gereken vergi zayıflığı cezası tutarlarını belirleyiniz. (8 puan)

b-Memur eliyle yapılan tebliğde vergi/ceza ihbarnamesine takdir komisyonu kararının eklenmesi ile vergi mahkemesinde dava açma şekli ve süresinin belirlenmesinin unutulmuş olması halinde, tebliğin yapılması şeklini de dikkate alarak, vergi/ceza ihbarname ve eklerine ilişkin tebliğatin doğru olarak yapılmışlığını değerlendiniz/gerekçeleri ile birlikte açıklayınız/değerlendiriniz. (5 puan)

c-Söz konusu takdir komisyonunun görevini, yetkilerini ve beyana bağlılığını belirterek, vergi dairesinin takdir komisyonu kararını eksik ve hatalı bulması halinde, kullanabileceği kanuni yolları açıklayınız/anlatınız. (7 puan)

d-İhbarnamenin tebliği üzerine Ahmet GÖZÜKARA, 28/6/2025 tarihinde vergi dairesine dilekçe ve eki gerekli belgeleri sunarak, sahibi olduğu gayrimenkullerini kiraya vermesi karşılığında, kira ödemelerini yapan sorumlular tarafından kendisine yapılan kira ödemelerinden 310.000 TL vergi kesintisi yapıldığını, bu kapsamda banka hesaplarına aktarılan tutarların vergi sonrası tutar olduğunu, tarh edilen vergi ve kesilen cezada bu verginin mahsubunun yapılmayarak kendisine fazla tarhiyat yapıldığını ve ceza kesildiğini iddia etmesi halinde, diğer ilgili mevzuat da dikkate alarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Hatalarının Düzeltme ve Reddiyat" hükümleri kapsamında, düzeltme yapılmışlığını, eğer düzeltme yapılmamasına göre ilgili mevzuat doğrultusunda, dava açma/başvuru yapma/yararlanma sürelerine ilişkin hükümleri de dikkate alarak kanuni başvuru/kullanma/yararlanma yollarını (dava sonrası hariç) ve bunlara ilişkin hak/yararlanma ve ödev/yükümlülükleri değerlendiniz/açıklayınız/anlatınız. (34 puan)

e-Ahmet GÖZÜKARA'nın vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna sevkinden önce 5 Mayıs 2025 tarihinde, kendiliğinden örnekte belirtilen irat, kazanç ve dolayısıyla matrah ve vergi tutarlarını aynı şekilde beyan ettiğini (beyannameyi verdiğini) kabul etmemiz halinde, 213 sayılı Vergi

Usul Kanunu'nun tarhiyat, ceza, pişmanlık ve ıslah, ödeme hükümleri doğrultusunda yapılması gerekenleri belirtiniz/anlatınız/açıklayınız. **(14 puan)**

f-Ahmet GÖZÜKARA'nın kira gelirlerini bankadan tahsil ettiğini, gayrimenkul alınıp satılmasına ilişkin olarak her bir işlem için her bir dönem münferiden elden aldığı ve verdiği tutarın 10 Milyon TL ve toplam (10 Milyon*6 =)60 milyon TL olduğunun tespit edildiğini kabul etmemiz durumunda, Ahmet GÖZÜKARA için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355inci maddesi uyarınca, tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara yönelik uygulanan özel usulsüz cezası kesilip kesilmeyeceğini değerlendiriniz/açıklayınız, ceza kesilmesi halinde tutarını belirleyiniz. **(4 puan)**

g-Ahmet GÖZÜKARA'nın vergi/ceza ihbarnamesini tebliği üzerine ilk derece vergi mahkemesinde süresi içerisinde dava açması ve dava aşamasında vefat etmesi, yasal mirasçıları olan eşi Zeynep ALP GÖZÜKARA ile velisi olarak 14 yaşındaki oğlu Oğuz GÖZÜKARA'nın davaya devam etmesi ve ilk derece mahkemesinin katma değer vergisi tarhiyatlarını kaldırması, gelir vergisi tarhiyatları için ise tasdik kararı vererek gerekçeli kararı 10/9/2025 tarihinde Zeynep ALP GÖZÜKARA'ya kendisi ve velisi olduğu oğlu için tebliğ etmesi ve kararda istinaf yolunun açık olduğunu belirtmesi, buna istinaden Zeynep ALP GÖZÜKARA'nın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 379uncu maddesi doğrultusunda "Kanun Yolundan Vazgeçme" dilekçesini 20/9/2025 tarihinde vergi dairesine vererek buna ilişkin hükümlerden yararlanmak ve bir ay içerisinde ödemeyi yapmak istemesi halinde, tahakkuk eden ve ödenmesi gereken tutarları hesaplayınız. **(16 puan)**

Soru 2-Vergi Dairesi tarafından takdire sevk işleminin yapılması ve takdir komisyonunun matrah takdirini yapmak üzere araştırmalarına başlaması doğrultusunda, ön tespiti yapılan ve buna göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un "Amme Alacaklarının Korunması" hükümleri doğrultusunda, teminat istenip istenmeyeceğini, bu durumda istenememesi halinde teminatı kimin isteyebileceğini, teminat istenmesinin ihtiyacı haciz ve ihtiyacı tahakkuk yönüyle uygulamasını, bunların tahsil zamanaşımını kesmek veya durdurmak yönüyle etkisinin olup olmayacağı, kanuni gerekçeleri ile değerlendiriniz/anlatınız/açıklayınız. **(12 puan)**

2025/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

11 Mayıs 2025 Pazar – 16.00 - 18.00

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1-Örnek olay ve buna göre veriler verilerek ve belirlemeler yapılarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkındaki Kanun ve bunlara ilişkin alt mevzuatsal düzenlemeler çerçevesinde, bentler halinde sorulanların cevaplanması istenmiştir.

a-Vergi zayıının belirlenmesinde tarh edilen vergilerin doğru kabul edilmesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesine ekleme yapan ve 2/8/2024 tarihi itibarıyle yürürlüğe giren 7524 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun hükümlerinin de dikkate alınarak, örnek olay kapsamında vergi dairesince hesaplanan vergi zayıı cezalarının doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının değerlendirilmesi/gerekçeleri ile birlikte açıklanması, doğru olmadığı takdirde olması gereken vergi zayıı cezası tutarlarının belirlenmesi istenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*Vergi zayıı*” başlıklı 341inci maddesinde;

“Vergi zayıı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçege aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi zayıı hükmündedir. Yukarıki fikralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veya haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez” şeklinde belirleme yapılmıştır.

7524 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 2/8/2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır. Söz konusu Kanunun 9 uncu maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*Vergi zayıı cezası*” başlıklı 341inci maddesine ekleme yapılmış ve 2/8/2024 tarihi itibarıyle yürürlüğe girmiştir. Yapılan değişiklikle birlikte 344 üncü madde aşağıdaki gibi olmuştur.

“341inci maddede yazılı hallerde vergi zayıına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi zayıı cezası kesilir.

Vergi zayıına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

Vergi kanunlarına göre mükellefiyet tesis ettirilmesi gereği halde bu zorunluluğa uyulmaksızın vergi dairesinin ittilai dışında ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunmak suretiyle vergi zayıına sebebiyet verilmesi durumunda, birinci, ikinci ve üçüncü fikralara göre kesilecek vergi zayıı cezası yüzde elli artırılarak uygulanır. Aynı vergi türü ve dönemine ilişkin daha sonra yapılacak tarhiyatlar nedeniyle kesilecek vergi zayıı cezalarına da aynı artırım hükmü tatbik edilir.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Örnek olayda, Ankara ili Keçiören ilçesinde ikamet eden Ahmet GÖZÜKARA ticari faaliyetini işe başlamayı bildirmeksızın ve mükellefiyet tesis etmeksızın kayıtdışı olarak icra etmiştir. Yine Ahmet GÖZÜKARA 2024 takvim yılında gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş ancak bunu beyan etmemiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1inci maddesinde; “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” Şeklinde belirleme yapılmış, 2nci maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar yedi bent halinde sayılmıştır. Yapılan belirleme uyarınca vergilendirmede söz konusu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, belirtilen kazanç ve iratların gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınacağı belirlenmiştir. Ticari kazancın tarifi başlıklı 37nci maddesinde, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu belirlenmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70/1 maddesinde de binaların sahipleri tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirlenmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinde ise yedi gelir unsurundan elde edilen kazanç ve iratların yıllık beyannamede toplanacağı belirlenmiş ve devamı maddelerde buna ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır. Dolayısıyla gelir vergisinde yıllık gelir toplanmakla birlikte, her bir gelir unsuru kendi hükümleri doğrultusunda tayin ve tespit edilmektedir. Kanunun 108 inci maddesine göre vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır. Ancak mükellefiyetin takvim yılı içinde kalkması halinde, vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalkması tarihine kadar geçen süreye inhisar edecektir. Kanunun 92nci maddesine göre, bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar verilebilecek, Kanunun 117nci maddesine göre, yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 39uncu maddesinde, katma değer vergisinde vergilendirme döneminin faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleri olduğu belirlenmiştir. Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkili olarak belirlenmiştir. Verilen yetki doğrultusunda gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin aylık vergilendirme dönemine tabi olacağı belirlenmiştir. Ancak bazı mükellefler için üçer aylık vergilendirme dönemi belirlenmiştir. Faaliyet türü itibarıyle Ahmet GÖZÜKARA'nın faaliyeti bu kapsama girmemekte ve dolayısıyla aylık vergilendirme dönemine tabi olması gerekmektedir. Kanunun 41inci maddesine göre KDV beyannamesi vergilendirme dönemini takip eden ayın 26ncı günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmekte ve yine Kanunun 46ncı maddesi doğrultusunda aynı süre içerisinde ödemesi gerekmektedir.

Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden alınması gereken verginin alınamamasıdır. Dolayısıyla vergi ziyai vergilendirme dönemiyle ilintili beyannamenin süresinde verilmemesi ile cari olacaktır. Vergilendirme döneminde yapılan iş ve eylemler vergi ziyainin oluşmasının nedeni olacak, beyannamenin verilmemesi ve/veya eksik beyan yapılması ile verginin ziyai tekemmül etmiş olacaktır. Vergilendirme döneminin sonra beyannamenin verilme tarihi farklı tarihler olarak belirlenebilecektir. Beyannamenin verilmesi vergilendirme döneminin sonucunun yansıtılması olacaktır. Vergilendirme döneminde yapılan fiiller suç teşkil ettiği takdirde bu ceza yönüyle ayrıca değerlendirilecektir.

Vergi dairesi, Ahmet GÖZÜKARA'nın ticari faaliyetini 2/03/2024-31/8/2024 döneminde toplam 16 adet gayrimenkul üzerinde al sat yapmak suretiyle icra ettiği ve kazanç elde ettiği ve ayrıca 2024 yılında sahibi olduğu gayrimenkulleri kiraya vermek suretiyle kira geliri elde ettiğini fakat bunları beyan etmediği bu yönde işlem tesis etmediğini tespit etmiştir. Vergi dairesi tespitleri, tapu kayıtları, parasal hareketler, elektrik, su, yakıt ödemeleri, üçüncü şahısların ihbarları vb. bilgileri kullanarak yapabilecektir. Takdir komisyonuna matrahların takdiri için yapılan sevk sonucu takdir komisyonu, 2/03/2024-31/8/2024 tarih aralığındaki ticari faaliyetin icrasına bağlı olarak 6.600.000 TL ticari kazanç, 2024 yılı içerisinde 2.400.000 TL ise safi irat elde edildiğine karar vermiş, ticari faaliyete bağlı yapılan gayrimenkul satışına ilişkin her bir KDV vergilendirme döneminde 10.000.000 TL matrah olduğunu kararlaştırarak, kararı vergi dairesine tevdi etmiştir. Buna istinaden vergi dairesi gerekli tarhiyatları yapmış, cezaları kesmiştir.

7524 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi zayıf cezası*" başlıklı 344 üncü maddesine ekleme yapan hükmü 2/8/2024 tarihi itibarıyle yürürlüğe girmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı, 571 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile konuya ilişkin açıklamalar yapmıştır.

Artırılmış vergi zayıf cezasının uygulaması 2/8/2024 tarihi itibarıyle yürürlüğe girmiş olduğundan, bunun uygulamasına ilişkin olarak vergilendirme dönemleri esas alınacaktır. Vergilendirme dönemi bu tarih itibarıyle sona eren vergi türleri için artırılmış vergi zayıf cezası uygulaması yapılamayacakken, vergilendirme dönemi tamamlanmamış olan vergi türleri itibarıyle artırılmış vergi zayıf cezası uygulanacaktır. Dolayısıyla 2024 takvim yılı için vergi dairesinin bilgisi dışında kayıtlı ticari faaliyette bulunan Ahmet GÖZÜKARA'nın gelir vergisi tarhiyatına uygulanacak vergi zayıf cezasında artırım yapılacakken, bu ticari faaliyete bağlı katma değer vergisi tarhiyatlarında, Mart-Temmuz/2024 vergilendirme dönemleri için artırım yapılmayacak, ancak Ağustos/2024 vergilendirme dönemine yapılan tarhiyatta artırım yapılacaktır. Örnekte geçici verginin dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Eğer geçici vergi dikkate alınmış olsaydı, Ocak-Mart birinci dönem geçici vergi dönemi ile Nisan-Haziran ikinci geçici vergi dönemleri tarhiyatlarında artırılmış vergi zayıf cezası uygulanamayacakken, Temmuz-Eylül dönemi geçici vergi tarhiyatında artırılmış uygulama yapılacaktı. Artırılmış vergi zayıf cezası uygulaması sadece vergi dairesinin ittilâi dışında ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunma durumunda söz konusu olduğu için Ahmet GÖZÜKARA'nın gayrimenkul sermaye iradına tekabül eden tarhiyat için artırılmış vergi zayıf cezası uygulaması söz konusu olamayacaktır. Buna göre;

- Vergi zayıfının oluşumunda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde belirlenen fiiller ve tekerrür hükümleri bulunmayıp, bunlara bağlı bir artırım söz konusu değildir. Ancak vergi dairesi tarhiyatlara bağlı vergi zayıf cezasının belirlenmesinde, 7524 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi zayıf cezası*" başlıklı 344 üncü maddesine ekleme yapan ve örneğe göre kayıtlı bırakılan ticari kazanca ilişkin olarak uygulanması gereken artırılmış vergi zayıf cezasının belirlenmesinde ve bunu doğru bir şekilde dikkate almada hata yapmıştır.(**1 puan**)
- Ticari faaliyet 2/03/2024-31/8/2024 tarih aralığında icra edilmiştir. Ticari faaliyete bağlı KDV'de vergilendirme dönemi aylık olarak belirlendiği için Mart ayı dahil bu dönemden itibaren KDV mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekiydi. Ticari kazanca bağlı olarak Mart-Temmuz/2024 dönemine ilişkin yapılan tarhiyatlarda vergilendirme

dönemleri sona ermiş olup bu dönemler için artırımlı vergi zayıflığı uygulamasına ilişkin düzenleme yürürlükte değildir. Ağustos/2025 vergilendirme döneminde ise artırımlı vergi zayıflığı cezası uygulaması yürürlüktedir. Dolayısıyla bu dönem için yapılan katma değer vergisi tarhiyatında uygulanması gereken ceza bir katın %50 artırılmış hali yani 1,5 kat olması gerekiydi. Kesilmesi gereken vergi zayıflığı cezası Mart-Temmuz dönemleri için ($5 * 1.000.000 * 1 = 5.000.000$ TL, Ağustos dönemi için ($1,5 * 1.000.000 = 1.500.000$ TL ve toplam ($5.000.000 + 1.500.000 = 6.500.000$ TL olması gerekiydi. **(2 Puan)**

- Gelir vergisi için vergi dairesince hesaplanan ve kesilen vergi zayıflığı cezası ($3.382.000 * 1,5 = 5.073.000$ TL) dir. Yıllık gelir vergisi için vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Takvim yılının nihai sonucu yani kar ve zarar dönemin kapanması ile netleşmekte ve beyanname ile beyan edilmektedir. Artırımlı vergi zayıflığı uygulamasının yürürlüğe girdiği tarihte yıllık gelir vergisi yönyle dönem kapanmamıştır. Dolayısıyla dönem içerisinde yapılan bir kanuni değişiklik aksi bir düzenleme öngörmemişti müddetçe tüm dönem için geçerli olacaktır. Buna göre kayıtlı bırakılan ticari faaliyet sonucu elde edilen kazanç için tarh edilen vergiye uygulanan 1,5 kat vergi zayıflığı cezası doğrudur. Ancak gayrimenkul sermaye iradına tekabül eden kısım için yanlıştır. Dolayısıyla burada artırımlı vergi zayıflığı cezası sadece kayıtlı olarak icra edilen ticari faaliyete uygulanacaktır. **(1 puan)** Yıllık gelir vergisi gelirin toplanması ve toplam gelire artan oranın tarifenin uygulanması şeklinde hesaplandığı için vergi zayıflığının hesaplanması, tarh edilen verginin içinde gayrimenkul sermaye iradına tekabül eden kısmın ayrıştırılması ve buna bir kat, ticari faaliyete isabet edene ise %50 artırımlı 1,5 katın uygulanması gerekmektedir. Ayırtırımda, gelir unsurları itibarıyle matrahı oluşturan kısımların toplam matraha oranlanması ve tarh edilen vergi ile çarpılması ve dolayısıyla gayrimenkul sermaye iradına tekabül eden tarh edilen verginin ($2.400.000 / (2.400.000 + 6.600.000) * 3.382.000 = 901.867$ TL olarak hesaplanması, buna uygulanan cezanın bir kat olarak ($901.867 * 1 = 901.867$ TL, ticari faaliyete tekabül eden vergi olan ($3.382.000 - 901.867 = 2.480.133$ TL için ise artırımlı 1,5 kat ve ($2.480.133 * 1,5 = 3.720.200$ TL vergi zayıflığı cezası ve böylece toplam ($901.867 + 3.720.200 = 4.622.067$ TL vergi zayıflığı cezası uygulanması gerekiydi. **(4 puan)**

Not: Ceza Kanunlarının geriye yürüyemeyeceği ilkesini esas alarak ticari kazanç için 2/8/2024 tarihi öncesi kazancı dikkate alarak hesaplama yapan ve 2/8/2024 öncesi hesaplanan ticari kazançla isabet eden tarh edilen gelir vergisi için bir kat, 2/8/2024 sonrası ticari kazançla isabet eden tarh edilen gelir vergisi için ise 1,5 kat vergi zayıflığı cezası uygulayan, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin safi irada tekabül eden gelir vergisi için ise her halükarda sadece 1 kat vergi zayıflığı cezası hesaplayanların cevabı da doğru olarak kabul edilmiştir. Buna göre;

- Gelir vergisi için vergi dairesince hesaplanan ve kesilen vergi zayıflığı cezası ($3.382.000 * 1,5 = 5.073.000$ TL) dir. Yıllık gelir vergisi için vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Takvim yılının nihai sonucu yani kar ve zarar dönemin kapanması ile netleşmekte ve beyanname ile beyan edilmektedir. Ancak ceza uygulamasının genel prensibi olarak cezaların geriye yürüyemeyeceği ilkesi doğrultusunda, 7524 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 344 üncü maddesine ekleme yapan ve 2/8/2024 tarihi itibarıyle yürürlüğe giren hükmüne göre, ticari kazanç için 2/8/2024 tarihi öncesi ve sonrasında ayrıstırılarak, 2/8/2024 tarihi öncesi ticari kazanç üzerinden hesaplanan ve tarh edilen gelir vergisi için 1 kat, bu tarihten sonrası ise 1,5 kat artırımlı vergi zayıflığı cezasının uygulanması gerekmektedir. Artırımlı vergi zayıflığı cezası örnekte sadece ticari kazançla uygulanacağından, gayrimenkul sermaye iradına isabet eden tarh edilen gelir

vergisi için her halükarda 1 kat vergi zayıf cezası uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla yapılan hesaplama yanlıştır. Vergi dairesi cezayı keserken tarh edilen verginin tamamı için 1,5 katı uygulamıştır. **(1 puan)** Yıllık gelir vergisi gelirin toplanması ve toplam gelire artan oranın uygulanması şeklinde hesaplandığı için vergi zayıfının hesaplanması, tarh edilen verginin içinde gayrimenkul sermaye iradına tekabül eden kısmın da ayrıca ayrıştırılması ve buna bir kat, 2/8/2024 tarihi öncesi ticari faaliyet sonucu oluşan kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisine 1 kat, bu tarihten sonrası ticari faaliyet sonucu oluşan kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisine ise artırılmış 1,5 kat uygulanması gerekmektedir. Net ticari kazanç oranını ve tutarını dikkate aldığımızda, altı aylık dönem için oluşan ticari kazanç 6.600.000 TL olup aylık ticari kazanç ($6.600.000 / 6 = 1.100.000$ TL'dir. Buna göre sadece bir aya tekabül eden ticari kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisine 1,5 kat vergi zayıf cezası uygulanacaktır. Ayristirmada, gelir unsurları itibariyle matrahı oluşturan kısımların toplam matraha oranlanması ve tarh edilen vergi ile çarpılması ve dolayısıyla gayrimenkul sermaye iradına tekabül eden tarh edilen verginin $(2.400.000 / (2.400.000 + 6.600.000)) * 3.382.000 = 901.867$ TL olarak hesaplanması, buna uygulanan cezanın bir kat olarak $(901.867 * 1) = 901.867$ TL olacak şekilde belirlenmesi, ticari faaliyet sonucu oluşan kazanca isabet eden gelir vergisinin $(3.382.000 - 901.867) = 2.480.133$ TL olması ve bunun $(1.100.000 / 6.600.000) * 2.480.133 = 413.356$ TL'si için artırılmış $(413.356 * 1.5) = 620.034$ TL vergi zayıf cezası, kalanı tutarı olan $(2.480.133 - 413.356) = 2.066.777$ TL için ise bir kat yani $(2.066.777 * 1) = 2.066.777$ TL vergi zayıf cezası ve böylece toplam $(901.867 + 620.034 + 2.066.777) = 3.588.678$ TL vergi zayıf cezası uygulanması gereklidir. **(4 puan)**

b-Memur eliyle yapılan tebliğde vergi/ceza ibarnamesine takdir komisyonu kararının eklenmesi ile vergi mahkemesinde dava açma şekli ve süresinin belirtilmesinin unutulması, tebliğinörnekte belirtildiği şekilde ikametgah adresinde esine yapılması durumlarında, vergi/ceza ibarname ve eklerine ilişkin tebliğatin doğru olarak yapılip yapılmadığının gerekçeleri ile birlikte açıklanması/değrlendirilmesi istenmiştir.

Tebliğde ilişkin hükümlere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93-109 maddelerinde yer verilmiş, detaylı açıklamalar ise 485 Sıra Nolu Veri Usul Kanunu Tebliği'nde yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*Memur Vasıtasiyle Tebliğ*” başlıklı 107 nci maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tebliğleri posta yerine memur vasıtıyla da yapılmaya yetkili olduğu belirtilmiş ve bu doğrultuda, tebliğde ilişkin belirlenen hükümlerin bu durumda da uygulanacağı kararlaştırılmıştır. Söz konusu yetki kapsamında vergi daireleri tarafından memur eliyle tebliğ yapılması söz konusu olmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*Bilinen Adresler*” başlıklı 101 inci maddesinde;

“*Bu Kanuna göre bilinen adresler şunlardır:*

1. *Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,*
2. *Yoklama fişinde veya ilgiliinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,*
3. *25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu'na göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.*

Birinci fikranın (1) ve (2) numaralı bentlerinde yazılı bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebliğat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır.

İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekkülerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Dolayısıyla Ahmet GÖZÜKARA'nın bilinen bir işyeri adresi söz konusu olmadığından tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*Tebliğ Yapılacak Kimseler*” başlıklı 94 üncü maddesinde;

“*Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.*”

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekkülerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin mütaaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kâfidir.

Tebliğ, kendisine tebliğat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müsahabemelerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gereklidir.)” şeklinde belirleme yapılmıştır.

Adres kayıt sisteminde yerleşim yeri olarak kayıtlı ikametgah adresine yapılan tebliğde, mükellefin kendisinin ikametgah adresinde bulunmaması halinde tebliğ, ikametgah adresinde bulunanlara yapılabilecektir. Ancak Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gereklidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*Hatalı Tebliğler*” başlıklı 108 inci maddesinde;

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

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*İhbarname Esası*” başlıklı 34 üncü maddesinde;

“*İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler “İhbarname” ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır.*” Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*İhbarnamenin Muhteviyatı*” başlıklı 35 inci maddesinde;

İhbarname aşağıda yazılı malumatı ihtiva eder:

1. *İhbarnamenin sıra numarası;*
2. *İhbarnamenin tanzim tarihi;*

3. Verginin nev'i;
4. Mükellefin soyadı, adı (*Tüzel kişilerde unvanı*)
5. Mükellefin açık adresi;
6. Vergilendirme dönemi;
7. Verginin matrahı;
8. Verginin hesabı;
9. Verginin miktarı;
10. Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını icabettiren sebepler;
11. Vergi mahkemesinde dava açma süresi;
12. Vergi mahkemesinde dava açma şekli.

Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnmeye eklenir.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*Ceza İhbarnamesi*” başlıklı 366 ncı maddesinde, kesilen vergi cezalarının ilgililere ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunacağı, diğer hususlarla birlikte vergi mahkemesinde dava açma süresinin ihbarnamede yer almasının zorunlu olduğu ve ayrıca cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ihbarnmeye eklenmesi gereği belirlenmiştir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda;

- Ahmet GÖZÜKARA'nın işyeri adresi olmadığından tebliğ doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılacaktır. Adres kayıt sisteminde yerleşim yeri olarak kayıtlı ikametgah adresine yapılan tebliğde, kendisinin ikametgah adresinde bulunmaması halinde tebliğ ikametgah adresinde bulunanlara yapılabilecektir. Ancak Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gereklidir. Tebliğin Ahmet GÖZÜKARA'nın eşi Zeynep ALP GÖZÜKARAYA memur eliyle imza karşılığı yapılmasında bir problem bulunmamaktadır. **(2 puan)**
- Tarh edilen vergiler ve buna ilişkin olarak kesilen cezalar vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilecektir. Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde ve kesilen cezalarda, komisyon kararının vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesi zorunluluktur. Ayrıca vergi/ceza ihbarnamesinde mutlak surette vergi mahkemesinde dava açma şekli ile dava açma süresinin bulunması gerekmektedir. Vergi/ceza ihbarnamesine takdir komisyonu kararı eklenmemiş ve ihbarnamede dava açma sureti belirlenmemiş ise 213 sayılı VUK'un 108 inci maddesi doğrultusunda bu durumlar vesikaların hukuki mahiyetini hükümsüz kılacek ve yapılan tebliğ eksik/hatalı ve geçersiz olacaktır. **(3 puan)**

c-Söz konusu takdir komisyonunun görevinin, yetkilerinin ve beyana bağlılığının belirtilerek, vergi dairesinin takdir komisyonu kararını eksik ve hatalı bulması halinde, kullanabileceği kanuni yolların açıklanması/anlatılması istenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun takdir komisyonlarına ilişkin “*Kuruluş*” başlıklı 72 ncı maddesinin ilk fıkrasında;

“Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürenin (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürenin) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında

ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Komisyonların Görevleri” başlıklı 74 üncü maddesinin (a) bendinde;

“a) 72 nci maddenin birinci fikrasına göre kurulan takdir komisyonunun görevleri şunlardır.

1. Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak;

2. Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek (Bu gibi takdirler de takdir kararına bağlanır.)

Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemez. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur.” Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Komisyonun Yetkileri” başlıklı 75 inci maddesinde;

“72 nci maddenin birinci fikrasına göre kurulan takdir komisyonu 74 üncü maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haizdir.

Komisyon, servetleri, sinai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat edebilir.

72 nci maddenin ikinci ve üçüncü fikralarına göre kurulan takdir komisyonları 79 uncu maddedede yazılı yetkileri haizdir.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Beyana Bağlılık” başlıklı 76 ncı maddesinde;

“Mükellefin evvelce beyan ettiği bir matraha ait olan takdir işlerinde, takdir olunan matrah mükellefin beyanından düşük olamaz.” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Vergi Mahkemesinde Dava Açılmaya Yetkili Olanlar” başlıklı 377 ncı maddesinde;

“Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Vergi dairesi tadelat ve takdir komisyonlarında tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.

Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.

Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatini almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.

Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceğİ hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda matrah takdirini yapan söz konusu takdir komisyonunun görevleri olarak;

- Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak (**1 puan**)
- Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek. Bu şekilde yapılan takdirler de takdir kararına bağlanılacaktır. (**1 puan**)

- Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemez. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur. **(1 puan)**

Yapılan açıklamalar doğrultusunda matrah takdirini yapan söz konusu takdir komisyonunun yetkileri olarak;

- Takdir komisyonu görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haiz olacaktır. **((1 puan))**
- Komisyon, servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişije müracaat edebilecektir. **(1 puan)**

Yapılan açıklamalar doğrultusunda matrah takdirini yapan söz konusu takdir komisyonunun beyana bağlılığı kapsamında;

- Mükellefin evvelce beyan ettiği bir matraha ait olan takdir işlerinde, takdir olunan matrah mükellefin beyanından düşük olamayacaktır. **(1 puan)**

Yapılan açıklamalar doğrultusunda vergi dairesinin söz konusu takdir komisyonunun kararlarını eksik ve hatalı bulması halinde;

- Vergi dairesi tadelat ve takdir komisyonlarında tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dava açabilecektir. Kararın vergi dairesine tevdi tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde dava açılmalıdır. **(1 puan)**

d-İhbarnamenin tebliği üzerine Ahmet GÖZÜKARA, 28/6/2025 tarihinde vergi dairesine dilekçe ve eki gerekli belgeleri sunarak, sahibi olduğu gayrimenkullerini kiraya vermesi karşılığında, kira ödemesini yapan sorumlular tarafından kendisine yapılan kira ödemelerinden 310.000 TL vergi kesintisi yapıldığını, bu kapsamda banka hesaplarına aktarılan tutarların vergi sonrası tutar olduğunu, tarh edilen vergi ve kesilen cezada bu verginin mahsubunun yapılmayarak kendisine fazla tarhiyat yapıldığını ve ceza kesildiğini iddia etmesi halinde, diğer ilgili mevzuatın da dikkate alınarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Hatalarının Düzeltme ve Reddiyat" hükümleri kapsamında, düzeltme yapılmış olabileceği, eğer düzeltme yapılmamasına göre dava açma/başvuru yapma/yararlanma sürelerine ilişkin hükümlerin de dikkate alınarak kanuni başvuru yollarının (dava sonrası hariç) ve bunlara ilişkin hak/yararlanma ve ödev/yükümlülüklerin değerlendirilmesi/ayırılması/anlatılması istenmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre tevkifat yapmakla sorumlu olanlar ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. 94/5-a maddesine göre ise, 70inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılacak olup yapılan belirlemeler doğrultusunda tevkifat oranı %20 dir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar" başlıklı 96 ncı maddesinde;

"*Vergi tevkifati, 94'üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratlari*

ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfül ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Dolayısıyla ücret dışında yapılan ödemelerde tevkifat brüt tutar üzerinden hesaplanacak, net tutar brüt tutara iblağ edilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun “*Vergi tevkifatının mahsubu*” başlıklı 121. Maddesinin bir, iki ve üçüncü fıkralarında;

“Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsub edilir.

Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisi'nden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir.” Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Dolayısıyla yıllık gelir vergisi beyannamesinde gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilecek, mahsubu yapılan miktarın gelir vergisinden fazla olması halinde aradaki fark Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflere ret ve iade edilecektir. Bu belirlemeyi Hazine ve Maliye Bakanlığı adına Gelir İdaresi başkanlığı yapmaktadır.

Gelir idaresi Başkanlığı söz konusun mahsuba ve fazlalığın red ve iadesine ilişkin hususlara 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer vermiş bulunmaktadır. Tebliğin “*1.2. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup*” başlıklı bölümünde;

“Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazanca ilişkin olması gereklidir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu (Ek: 1 Tablo) yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Beyanname üzerinden yıllık vergiye mahsup sonrası bir fazlalık olması halinde bunun diğer vergi borçlarına mahsuben ve nakden iadesine ilişkin hususlara söz konusu Tebliğde detaylı olarak yer verilmiştir.

Yine Tebliğin “*1.3.1. Mahsup Yoluyla İade*” başlıklı bölümünün üçüncü paragrafında;

“Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri iade talep dilekçesinin (1A) eksiksiz olarak vergi dairesi

kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hükmü ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Tebliğde yapılan belirlemeler doğrultusunda, yıllık beyanname üzerinden yapılan mahsupta tevkif edilen verginin tevkifatı yapanlarca ödeme şartı bulunmamaktadır. Ancak fazlalığın nakden iadesinde bazı belgeler ve bazı durumlar için verginin tahakkuk ve ödenme şartı aranmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116-126 nci maddelerinde vergi hatalarına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ncı maddesinde;

“Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” Şeklinde tanımlama yapılmıştır. Kanunun 117 ncı maddesinde hesap hataları, 118 ncı maddesinde ise vergilendirme hataları açıklanmıştır.

Kanunun 117/2 ncı maddesinde;

“Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.” Şeklinde belirleme yapılmıştır. Dolayısıyla ister beyana dayanan vergilerde olsun isterse tarhiyata dayalı vergilerde olsun mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması vergi miktarında yapılan bir hesap hatası olacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 119 uncu maddesinde vergi hatalarının ortaya çıkarılmasının bir yönteminin de mükellefin müracaatı ile olacağı belirlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120 ncı maddesinde, vergi hatalarının düzeltilmesine vergi dairesi müdürenin karar vereceği, hataların düzeltme fişine istinaden düzeltileceği, hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi düzeltme fişine dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunacağı, hükmü altına alınmıştır. Düzeltmeye ilişkin hususlarda Hazine ve Maliye Bakanlığı belirleme yapmaya yetkilidir. Buna göre tutarsal olarak belirli tutarın üzerindeki düzeltmelerde yetkili makam, vergi dairesi müdürenin bağlı olduğu hiyerarşik yapıya göre farklılaşırma yapılabilmektedir.

Söz konusu Kanunun 121 ncı maddesinde, idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının re'sen düzeltileceği, bu kapsamda kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma haklarının olduğu hükmü altına alınmıştır. Yine Kanunun 122 ncı maddesinde, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri, bu yazının posta ile taahhütlü olarak da gönderilebileceği belirlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 123 üncü maddesinde, Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciine göndereceği, düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emredeceği, yerinde görümediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunacağı hükmü altına alınmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 124 üncü maddesinde ise vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri kararlaştırılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 126 ncı maddesine göre ise 114 üncü maddede belirtilen zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği belirtilmiş ve istisnai durumlar öngörülmüştür. Kanunun 114 üncü maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımı uğrayacağı hükmü altına alınmıştır. Dolayısıyla düzeltme hükümleri tarh zamanaşımı süresi içerisinde söz konusu olabilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Düzelmenin Şümülü" başlıklı 125 inci maddesinde;

"Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştaydan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usül dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır." Şeklinde hükmü tesis edilmiştir. Bunu daha geniş olarak yorumladığımız takdirde vergi hatalarının kesinleşmesi nasıl olursa olsun tarh zamanaşımı içerisinde düzeltilebilecektir. İster yargı kararı ile sonuçlaşın isterse uzlaşma, cezada indirim vb. sonucu vergi ve ceza kesinleşmiş olsun vergi hataları mutlak suretle düzeltilecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 375 inci maddesinde vergi cezalarında yapılan hatalarında Kanunun vergi hataları için belirlenen hükümler dahilinde düzeltileceği, 377 ncı maddesinde, mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri belirlenmiş, 378 ncı maddesinin son fıkrasında ise mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları, bunun istisnası olarak da vergi hatalarına ait hükümlerin mahfuz olduğu belirlenmiştir.

Sonuç olarak vergi hataları tarh zamanaşımı içerisinde kesinleşmiş olsa bile düzeltilecektir. Dolayısıyla mükellef lehine yapılan düzeltmelerde, mükellefe düzeltme fişinin bir örneği tebliğ edilecek, öncesinde düzenlenen tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısmı ile geçerliliğini koruyacaktır. Düzeltmenin mükellefin aleyhine yapılmış olması halin de ise ilave verginin ve/veya cezanın mükellefe tebliği zorunlu olacak, ilave vergi ve ceza tarhiyata dayalı olacağı için mükellef bunu dava konusu yapabileceği gibi ceza için uzlaşma isteme veya cezada indirimden yararlanma talep edebilecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, "Vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme" başlıklı 376 ncı maddesi cezada indirmeye ilişkin hükümleri belirlemiştir, uzlaşmaya ilişkin hükümler ise Ek Madde 1-12 arası düzenlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 110, 111, 112 ve 368 inci maddeleri vergi ve cezanın ödeme zamanlarına ilişkin genel hükümleri belirlemiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2 ncı maddesinde idari dava türleri belirlenmiş olup buna göre, idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından iptal davaları açılabilir, diğer taraftan idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından ise tam yargı davası açılabilir. Söz konusu Kanunun "Dava açma süresi" süresi başlıklı 7 ncı maddesinde;

"1. Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.

2. Bu süreler;

a) İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı,

b) Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku taksile bağlı olan vergilerde taksilatin; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği;

Tarihi izleyen günden başlar...." Şeklinde belirleme yapılmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "*Üst makamlara başvurma*" başlıklı 11 inci maddesinde;

"1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur" şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "*İdari makamların sükütu*" başlıklı 10 uncu maddesinde;

"1. İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.

2.Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer otuz günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştaya, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Otuz günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren dört ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, otuz günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabin tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler...." Şeklinde açıklama yapılmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "*Çalışmaya ara verme*" başlıklı 61 inci maddesinin birinci fıkrasında;

"Bölge idare, idare ve vergi mahkemeleri her yıl bir eylülde başlamak üzere, yirmi temmuzdan otuz bir ağustosu kadar çalışmaya ara verirler. Ancak, yargı çevresine dahil olduğu bölge idare mahkemesinin bulunduğu il merkezi dışında kalan ve sadece bir idare veya bir vergi mahkemesi bulunan yerlerdeki idari yargı mercileri çalışmaya ara vermeden yararlanamazlar. Bu mahkemeler, 62 nci maddedeki sınırlamaya tabi olmaksızın görevlerine devam ederler." Şeklinde belirleme yapılmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "*Sürelerle ilgili genel esaslar*" başlıklı 8 inci maddesinde;

"1. Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.

2. Tatil günleri sürelerle dahildir. Şu kadarki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar.

3. Bu Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamiş sayılır." Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

5604 sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1inci maddesinin bir numaralı fikrasında, "Her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) malî tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar" hükmü yer almaktadır.

Söz konusu fikra hükmüne göre mali tatil, her yıl temmuz ayının birinci gününden (*haziran ayının son gününün resmi tatil olması halinde ise temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden*) başlayarak aynı ayın yirminci günü sona erecektir.

Kanunun 1inci maddesinin iki numaralı fikrasında, bu fikra kapsamında belirlenen son günü mali tatile rastlayan sürelerin, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı belirtilmiş olup c bendinde; "*Tarih edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme veya cezada indirim hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin süreler.*" Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Yine aynı Kanunun birinci maddesinin üçüncü fikrasında;

"Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri malî tatil süresince işlemeyecektir. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar." Şeklinde belirlenmiş, 1inci maddenin beşinci fikrasında ise tatil süresince vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç bilgi isteme taleplerinin mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmeyeceği, ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde sürenin mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlayacağı ifade edilmiştir. Yine Kanunun altıncı fikrasında, malî tatilin sona erdiği günü izleyen beş gün içinde biten 1inci madde kapsamındaki kanuni ve idari süreler, malî tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren beşinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş sayılacağı kararlaştırılmıştır.

Dolayısıyla 5604 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, belli sürelerde yapılması gereken vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin mali tatil süresince işlemeyeceği, tatil süresi içinde gerçekleşen vergilendirmeye ilişkin tebligatlarda sürenin, mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlayacağı belirlenmiş bulunmaktadır.

Tüm yapılan açıklamalar kapsamında;

- Vergi dairesince yapılan tarhiyatta, safi irada ve matraha konu gelir ve kazanç üzerinden sorumlular tarafından kesilen verginin mahsubunun yapılmaması 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddeleri hükümleri doğrultusunda hesap hatası olarak vergi miktarında oluşan bir hatadır. Kanun kapsamında, takdir komisyonunun vergi inceleme yetkisi olup matrahı takdir ve tayin ederken kararında buna yer vermeli ve/veya her halükarda vergi dairesi tarhiyatta bunu dikkate almalıdır. **(2 puan)**
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamında, takdir komisyonu mahrahi takdir ederken, vergi dairesi ise tarhiyatı yaparken böyle bir tevkifatın olduğuna vakif olmamışsa, vergi/ceza ihbarnamesi sonrası mükellef tarafından dilekçe ile yapılan düzeltme talebi dikkate alınmalıdır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında yayımlanan 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği hükümlerine göre, Mükellefin talep dileğesi üzerine, yapılacak araştırma ile veya sunulan bilgi ve belge doğrultusunda, tevkifatın yapılmış olmasına kani getirilmesi yeterli olacaktır. Ayrıca sorumlularca kesilen verginin ödenme şartı aranmayacaktır. Düzeltmeyi vergi dairesi müdürü veya tutarsal olarak yapılan belirlemeler doğrultusunda defterdar yapacak/yaptıracaktır. Düzeltmenin yapılmış olması halinde düzeltme fişi ile tarhiyatı

yapılan fazla vergi ve kesilen ceza terkin edilecek, düzeltme fişi mükellefe tebliğ edilecektir. Düzeltme mükellefin lehine yapılacağı için mükellefin bu düzeltme fişine ayrıca dava açma hakkı olmayacaktır. **(2 puan)**

- Takdir komisyonu matrahın takdirinde, banka hesapları doğrultusunda banka hesabına yatan tutarları dikkate alarak safi iradı belirlemiş ve buna göre matrah takdiri yapmıştır. Vergi kesilerek bankaya yatırıldığı için verginin sorumlular tarafından yüklenilmesi söz konusu değildir. Dolayısıyla vergi brüte iblağ edilmeyecektir. Ancak yıllık beyannamede kesinti öncesi brüt tutarların beyan edilmesi gerektiği için vergi dahil tutar matrah olarak dikkate alınacaktır. Gayrimenkul sermaye iradı $(2.400.000+310.000=)$ 2.710.000 TL olacak, düzeltilen mevcut gelir vergisi matrahi $(2.710.000 + 6.600.000=)$ 9.310.000 TL ve ilave tutar dilimin %40'ına tekabül edeceğinden ilave vergi $(310.000 * \%40 =)$ 124.000 TL olacak, düzeltme sonrası hesaplanması gereken gelir vergisi ise $(3.382.000 + 124.000 =)$ 3.506.000 TL olarak belirlenecektir. Ayırtırmada, gelir unsurları itibariyle matrahi oluşturan kısımların toplam matraha oranlanması ve hesaplanan vergi ile çarpılması ve dolayısıyla gayrimenkul sermaye iradına tekabül eden hesaplanan vergi $(2.710.000 / (2.710.000 + 6.600.000) * 3.506.000 =)$ 1.020.544 TL olarak hesaplanacak, ticari kazanca tekabül eden vergi ise $(3.506.000 - 1.020.544 =)$ 2.485.456 TL olacaktır. Gayrimenkul sermaye iradına ilişkin daha öncesinden 310.000 TL tevkifat yapılmış olduğundan bu irada ilişkin olarak tarh edilen vergi $(1.020.544 - 310.000 =)$ 710.544 TL ve toplam tarh edilen vergi $(710.544 + 2.485.456 =)$ 3.196.000 TL olacaktır. Vergi zayıflı tutarının belirlenmesi açısından bu ayırtımanın yapılması gerekmektedir. **(5 puan)**
- İkmalen, re'sen veya idarece yapılmış olan tarhiyatlara karşı mükelleflerin dava açma süresi, tarhiyata ilişkin vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür. Ahmet GÖZÜKARA'nın normal koşullarda dava açma süresi 16/7/2025 tarihi günü itibariyle dolmakla birlikte, düzeltme talebini 28/6/2025 tarihinde yani dava açma süresi içerisinde yapmıştır. Ahmet GÖZÜKARA'nın dava açma süresi içerisinde düzeltme talebine başvurması dava açma süresini durduracaktır. **(1 puan)** Dava açma süresi anilan vergi dairesi/defterdarlık kararına kadar duracaktır. Ayrıca 1 Temmuz-20 Temmuz mali tatil olduğu için dava açma süresi 28 Haziran- 16 Temmuz olarak 18 gün uzamiş olacaktır. Mali tatilin bitimi ile dava açma süresinin işlemeyen 18 günü tekrar işlemeye başlayacak, dava açma süresi 7 Ağustos tarihinde dolacaktır. Ancak idari yargı açısından 7 Ağustos dava açma süresinin bitiş günü çalışmaya ara verme süresine rastladığından, dava açma süresi 7 Eylül gününe kadar uzayacaktır. İlgili vergi dairesi/defterdarlığın başvuru tarihinden itibaren 30 günü geçmeyen tüm düzeltme taleplerini kabulü halinde aynı şekilde işlem tesis edilecek ve dava açma gününün bitiş tarihi 7 Eylül günü olacaktır. **(2 puan)**
- Ahmet GÖZÜKARA'nın 28/6/2025 tarihli düzeltme talebi başvurusu üzerine ilgili vergi dairesinin düzeltmeyi 30 gün içerisinde reddetmesi halinde, Ahmet GÖZÜKARA'nın düzeltme talebi ile dava açma süresi durmuş olacağını ve dava açma süresinin bitimi mali tatil ve bunun bitiminde işlemeye başlayan 18 günlük dava açma süresinin sonu idari yargı açısından ara verme tatiline rastlayacağından, mali tatil ve idari yargı açısından çalışmaya ara verme süresi dikkate alındığında, dava açma süresi her halükarda 7 Eylül gününe kadar uzayacaktır. **(2 puan)**
- İlgili vergi dairesi/defterdarlığın 30 gün içerisinde cevap vermemesi halinde, istek reddedilmiş sayılacaktır. Ahmet GÖZÜKARA otuz günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresinin kaldığı 18 günlük süre içerisinde dava açabilecektir. Normal şartlarda dava açma süresi bitiş tarihi 16/7/2025 tarihi olacak, cevapsızlık halinde ise bekleme süresi 28/7/2025 tarihinde dolacaktır. Bu tarihe kadar cevap verilmemezse Ahmet

GÖZÜKARA, 15/8/2025 tarihine kadar dava açabilecektir. Mali tatil ve idari yargı açısından çalışmaya ara verme süresi dikkate alındığında, dava açma süresi her halükarda 7 Eylül gününe kadar uzayacaktır. **(2 puan)**

- İlgili vergi dairesi/defterdarlığın 30 günlük süre içerisinde cevap vermekle birlikte verilen cevap kesin değilse, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 uncu maddesi hükümleri kapsamında, Ahmet GÖZÜKARA bu cevabı isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilecektir. Kesin cevabın beklenmesi halinde dava açması süresi kesin cevap verilinceye kadar duracaktır. Dava açılmak istenmesi halinde, mali tatil ve idari yargı açısından çalışmaya ara verme süresi dikkate alındığında dava açma süresi her halükarda 7 Eylül gününe kadar uzayacaktır. **(2 puan)**
- Kesin cevabın beklenilmesi halinde, bu takdirde bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren dört ayı geçmeyecek ve dolayısıyla 28/10/2025 tarihi itibarıyle bitmiş olacaktır. Ahmet GÖZÜKARA duran süre kadar yani başvuru tarihi itibarıyla dava açma süresi 12 gün işlemiş olup bitimine 18 gün bulunduğuundan, kalan 18 gün içerisinde dava açması gerekecektir.**(2 puan)**
- İkmalen, re'sen veya idarece yapılmış olan tarhiyatlara karşı mükelleflerin ceza için uzlaşma talep etme veya indirim talebinde bulunma hakkı bulunmaktadır. Bunların süresi, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür. Başvuru süresinin son gününün mali tatil rastlaması halinde söz konusu süre, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamiş sayılacaktır. Tebliğin yapıldığı 16/6/2025 tarihinden itibaren 30 gün içerisinde başvurunun yapılması gerekmektedir. Ancak başvuru süresinin son günü olan 16/7/2025 tarihi mali tatil rastladığından söz konusu süre, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamiş sayılacak ve 27/7/2025 tarihinde son bulacaktır. Düzeltme talebinin istenmesi bu süreleri değiştirmeyecektir. Dolayısıyla düzeltme talebinin istenip istenmediğine bağlı olmaksızın Ahmet GÖZÜKARA en son 27/7/2025 tarihi sonuna kadar, cezalar için tarhiyat sonrası uzlaşma veya 213 sayılı VUK'un 376 ncı maddesi hükümleri doğrultusunda cezada indirim talebinde bulunabilecektir. Ancak mükellefin istemesi halinde, tarh edilen vergiye ilişkin kesilen vergi zayıf ve usulsüzlük cezası için mali tatil süresi içinde de uzlaşma veya cezada indirim talebinde bulunabilmesi mümkündür. **(3 puan)**
- Ahmet GÖZÜKARA en son 27/7/2025 tarihine kadar ilgili vergi dairesine başvurarak cezada indirim talep edebilecektir. İndirim talep etmesi halinde 213 sayılı VUK'un 376 ncı maddesi doğrultusunda, tarh edilen verginin ve gecikme faizinin tamamı, vergi zayıf ile özel usulsüzlük cezasının yarısını vadesinde, yani başvuru tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ve son olarak 27/8/2025 tarihinde (*gelir vergisinin ikinci taksitinin vadesi Temmuz ayında bittiği için tarh edilen gelir vergisinin (3.196.000/2=)1.598.000 TL'si ve buna ilişkin gecikme faizi bu ay dikkate alınarak belirlenecektir*) ödenmesi veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek, vadeden bitmesinden itibaren üç ay içinde yani son olarak 27/11/2025 tarihine kadar ödemesi gerekmektedir. Ahmet GÖZÜKARA bu süre içerisinde ödemez veya 27/7/2025 tarihine kadar uzlaşma isterse veya tarh edilen vergi ve cezaları dava konusu ederse, bu hükümlerden yararlanamayacaktır. Ahmet GÖZÜKARA'nın vergi dairesine yaptığı düzeltme talebinin, cezadan indirim talebi ve ödemeden sonra yapılması ve düzeltmenin kabulü durumunda, fazla ödenen vergi ve ceza kendisine düzeltme fişi ile red ve iade olunacaktır. Cezadan indirim talebi ve ödemeden önce düzeltme kabul edilmişse, fazla vergi ve ceza düzeltme fişi ile terkin edilecek, Ahmet GÖZÜKARA yeni duruma göre 27/7/2025 tarihine kadar cezadan indirim talep edebilecektir. **(3 puan)**

- Ahmet GÖZÜKARA diğer bir alternatif olarak 27/7/2025 tarihine kadar ilgili vergi dairesine başvurarak cezalar için tarhiyat sonrası uzlaşma isteyebilecektir. Uzlaşma talebinde önce dava açmışsa uzlaşma talebi ile birlikte dava incelenmeyecek, görülmeyecek ve dolayısıyla durdurulacaktır. Ahmet GÖZÜKARA tarhiyatın matrah farkları itibariyle bölünebildiği gelir vergisi için vergi ziayı cezası yönüyle kısmi uzlaşma talep edebilecektir. Cezalar için uzlaşmaya varılması halinde, uzlaşılan ceza ve buna bağlı vergi tutarı kesin olup dava konusu veya başka bir şikayet konusu edilemeyecektir. Uzlaşılan ceza ve buna bağlı vergi, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihten itibaren bir ay içinde ödenecektir. Ancak uzlaşma önce yapılmışsa gelir vergisinin ikinci taksiti Temmuz ayında ödenecektir. Uzlaşılan ceza için dava açılmayacak ve cezada indirim talep edilemeyecektir. Ahmet GÖZÜKARA'nın vergi dairesine yaptığı düzeltme talebinin uzlaşmadan sonra kabul edilmesi halinde, fazla hesaplanan/ alınan vergi terkin ve/veya red ve iade edileceğinden uzlaşılan fazla ceza dolayısıyla yeni duruma göre uzlaşmanın yenilenmesi ve/veya hatanın düzeltilmesi gerekecektir. Uzlaşmadan önce düzeltme yapılmışsa, fazla vergi ve ceza düzeltme fişi ile terkin edilecek, Ahmet GÖZÜKARA yeni duruma göre 27/7/2025 tarihine kadar cezalar için uzlaşma talep edebilecektir. **(4 puan)**
- Uzlaşma talep edilmesi ve uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, Ahmet GÖZÜKARA yeniden uzlaşma talebinde bulunamayacaktır. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılacak, dava açma süresinin sonuna kadar dolayısıyla mali tatil ve idari tatil nedeniyle 7 Eylülé kadar teklif edilen cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirdiği takdirde uzlaşma sağlanmış sayılacaktır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde Ahmet GÖZÜKARA kesilen cezaya ve buna bağlı vergiye, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecektir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzayacaktır. Mali tatil ve idari yargı açısından çalışmaya ara verme süresi dikkate alındığında, dava açma süresi 7 Eylül gününe kadar uzayacaktır. Daha önce dava açılmış ve uzlaşma talebi nedeniyle durmuşsa, davanın görülmesine devam edilecektir. **(3 puan)**
- Ahmet GÖZÜKARA dava açmaz, bu süreçte cezadan indirim ve uzlaşma talep etmez ise dava açma süresinin bittiği, vergi ve cezanın kesinleştiği 16/7/2025 tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ödemeyi yapması gerekecektir. **(1 puan)**

Ahmet GÖZÜKARA'nın düzeltme talebinde bulunması tarh zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabilecektir. Dava sürecinden geçmiş olsa bile vergi ve cezanın kesinleşmesinin buna bir etkisi bulunmamaktadır. Eğer Ahmet GÖZÜKARA dava açma süresi içerisinde düzeltme talep etmemiş olsaydı, sonrasında şikayet yoluyla düzeltme hükümlerine göre düzeltme talep ederek buna göre dava açma süreçlerini kullanabilecekti. Ancak örnekte Ahmet GÖZÜKARA dava açma süresinde düzeltme talep etmiş ve işlemler buna göre şekillenmiştir.

e-Ahmet GÖZÜKARA'nın vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna sevkinden önce 5 Mayıs 2025 tarihinde, kendiliğinden örnekte belirtilen irat, kazanç ve dolayısıyla matrah ve vergi tutarlarını aynı şekilde beyan ettiğini (beyannameyi verdiğini) kabul etmemiz halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tarhiyat, ceza, pişmanlık ve ıslah, ödeme hükümleri doğrultusunda yapılması gerekenlerin belirtilmesi/anlatılması/açıklanması istenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Re'sen vergi tarhi" başlıklı 30 uncu maddesinde, re'sen matrah takdiri ve tarhiyat açıklanarak, 30/1'de vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemiş olması, 30/3'de ise Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir

kışının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olmasının re'sen matrah takdirinin nedeni olacağı ve buna bağlı tarhiyatın re'sen yapılacağı belirlenmiştir. 30 uncu maddenin dördüncü fıkrasında ise "*Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmamasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hükmü uygulanmaz.*" Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Dolayısıyla yasal sorumluluklarını yerine getirmeksiz kayıtdışı faaliyette bulunan bir gelir vergisi mükellefinin kanuni süresinden sonra beyanname vermesi ve elde ettiği irat ve kazancı ve matrahi beyan etmesi halinde, beyan etmiş olduğu matrah re'sen takdir edilen matrah kabul edilecek ve beyan edilen matrah üzerinden re'sen tarhiyatlar yapılacaktır. Bu beyannameler re'sen takdir için ayrıca takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Muhtelif cezayı istilzam etmesi*" başlıklı 336 nci maddesinde;

"Cezayı istilzam eden tek bir fil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.

Usulsüzlük cezası kesilen bir fil ile vergi ziyaina da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmalina mani değildir." Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Kanunun 337 nci maddesinde ise "*Ayri ayrı yapılmış olan vergi ziyai veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.*

Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352 nci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır." Şeklinde hükmü tesis edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112/1 maddesinde;

"İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir." Şeklinde düzenleme yapılmış, 112/3-a maddesinde ise dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi hesaplanacağı ve ay kesirlerinin dikkate alınmayacağı, şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Vergi ziyai, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341 inci maddesinde belirlenmiş olup Vergi ziyai cezası ise 344 üçüncü maddesinde hükmü altına alınmıştır.

7524 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 2/8/2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır. Söz konusu Kanunun 9 uncu maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi ziyai cezası*" başlıklı 344 üçüncü maddesine ekleme yapılmış ve 2/8/2024 tarihi itibarıyle yürürlüğe girmiştir. Yapılan değişiklikle birlikte 344 üçüncü madde aşağıdaki gibi olmuştur.

“341inci maddede yazılı hallerde vergi ziyâna sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyyâa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyâai cezası kesilir.

Vergi ziyâna 359uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

Vergi kanunlarına göre mükellefiyet tesis ettirilmesi gereği halde bu zorunluluğa uyulmaksızın vergi dairesinin ittilai dışında ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunmak suretiyle vergi ziyâna sebebiyet verilmesi durumunda, birinci, ikinci ve üçüncü fikralara göre kesilecek vergi ziyâai cezası yüzde elli artırılarak uygulanır. Aynı vergi türü ve dönemine ilişkin daha sonra yapılacak tarhiyatlar nedeniyle kesilecek vergi ziyâai cezalarına da aynı artırım hükmü tatbik edilir.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Örnek olayda, Ankara ili Keçiören ilçesinde ikamet eden Ahmet GÖZÜKARA ticari faaliyetini işe başlamayı bildirmeksiz ve mükellefiyet tesis etmeksiz kayıt dışı olarak icra etmiştir. Yine Ahmet GÖZÜKARA 2024 takvim yılında gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş ancak bunu kanuni süresinde beyan etmemiştir. Ahmet GÖZÜKARA kanuni süresinden sonra 5 Mayıs 2025 tarihi itibarıyle beyannamelerini vermiştir.

Artırılmış vergi ziyâai cezasının uygulaması 2/8/2024 tarihi itibarıyle yürürlüğe girmiş olduğundan, bunun uygulamasına ilişkin olarak vergilendirme dönemleri esas alınacaktır. Vergilendirme dönemi bu tarih itibarıyle sona eren vergi türleri için artırılmış vergi ziyâai cezası uygulaması yapılamayacakken, vergilendirme dönemi tamamlanmamış olan vergi türleri itibarıyle artırılmış vergi ziyâai cezası uygulanacaktır. Dolayısıyla 2024 takvim yılı için vergi dairesinin bilgisi dışında kayıtdışı ticari faaliyette bulunan Ahmet GÖZÜKARA'nın gelir vergisi tarhiyatına uygulanacak vergi ziyâai cezasında artırım yapılacakken, bu ticari faaliyete bağlı katma değer vergisi tarhiyatlarında, Mart-Temmuz/2024 vergilendirme dönemleri için artırım yapılamayacak, ancak Ağustos/2024 vergilendirme dönemine yapılan tarhiyatta artırım yapılacaktır. Artırılmış vergi ziyâai cezası uygulaması sadece vergi dairesinin ittilai dışında ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunma durumunda söz konusu olduğu için Ahmet GÖZÜKARA'nın gayrimenkul sermaye iradına tekabül eden tarhiyat için artırılmış vergi ziyâai cezası uygulaması söz konusu olamayacaktır. Cezaların geriye yürümezliğinin esas alınması durumunda da 2/8/2024 tarihi öncesi ticari faaliyet sonucu oluşan ticari kazanca isabet eden gelir vergisi tarhiyatı için bir kat, bu tarihten sonraki ticari kazanca isabet eden gelir vergisi tarhiyatı için ise artırılmış 1,5 kat vergi ziyâai cezası hesaplanacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununda usulsüzlük fiillerinin ve cezalarının düzenlendiği 352nci maddesinin I/1 bendinde, vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması, I/2 bendinde, tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, I/7 bendinde, işe başlanmanın zamanında bildirilmemiş olması, I/8 bendinde, tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması, birinci derece usulsüzlük fiili olarak tanımlanmış, bu fiiller re'sen takdiri de gerektirdiğinden usulsüzlük cezasının iki kat olarak uygulanacağı kararlaştırılmıştır. Uygulanacak cezaların tutarı Kanunun ekinde yer alan cetvele göre belirlenmektedir. Elektronik ortamda beyanname verilmemesine ilişkin özel usulsüzlük cezasına ise mükerrer 355inci maddede yer verilmiştir.

376 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın yıllık gelir vergisi beyannamesini, kurumlar vergisi beyannamesini ve bunlara ilişkin geçici vergi beyannamelerini, KDV ve muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda gönderme

zorunluluğu getirilmiştir. 400 Sıra No'lü Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 3.1. bölümünde "Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen beyannamelerin kanunî süresinden sonra verilmesi nedeniyle kesilecek olan ve mükellefiyet durumuna göre Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355inci maddesinin birinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılan özel usulsüzlük cezaları; beyannamenin elektronik ortamda kanunî sürenin sonundan başlayarak birinci 30 günlük süre içerisinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bunu takip eden ikinci 30 günlük süre içerisinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanacaktır." Şeklinde belirleme yapılmıştır.

449 Sıra No'lü Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 2. Bölümünde;

"vergi mükellefiyeti, mükelleflerin başvurusu üzerine tesis edilebildiği gibi vergi inceleme raporları, vergi dairesi tespitleri veya sair tespitler dikkate alınarak idare tarafından da tesis edilebilmektedir. Mükellefiyet tesisini gerektiren yükümlülük meydana gelmesine rağmen mükellefiyetin süresinde tesis edilmediği hallerde durumun tespitini müteakip geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilmekte ve mükelleflere, elektronik ortamda yerine getirilmesi gereken söz konusu yükümlülüklerini süresinde yerine getirmemeleri nedeniyle özel usulsüzlük cezaları tatbik edilmektedir.....

Müstakar hale gelen yargı kararları sonucu kaldırılan söz konusu cezalarla ilgili olarak, idare ile mükellefler arasında ihtilaflara ve idarenin gereksiz yere yargılama gideri ödemesine mahal vermeme için bundan sonra geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilenlere elektronik ortamda beyanname ve bildirimlerin verilmemesi nedeniyle, söz konusu beyanname ve bildirim verilmeyen dönemlere ilişkin olarak Kanunun mükerrer 355inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası veya 352inci maddesi uyarınca usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

Diger taraftan, beyanname verilmemesi nedeniyle söz konusu mükellefler hakkında geçmişe yönelik olarak verginin tarh edilmesine, süresinde tahakkuk etmeyen vergiler için vergi ziyai cezası kesilmesine ve işe başlamanın süresinde bildirilmemesi nedeniyle Kanunun 352/I-7 maddesi hükmü uyarınca usulsüzlük cezası kesilmesine yönelik işlemlerin yapılmasına devam edileceği tabiidir." Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Dolayısıyla geçmişe yönelik mükellefiyet tesisinde, geçmiş dönemler için verilmeyen beyannameler için usule ilişkin ceza uygulaması yapılmayacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 368inci maddesinde "Vergi Cezalarının ödenme Zamanı" hükümleri, 371inci maddesinde ise "Pişmanlık ve Islah" hükümleri düzenlenmiştir. Buna göre;

"Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltılması.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51inci maddesinde belirtlen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi. Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." Şeklinde belirleme yapılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 117nci maddesine göre, yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 41inci maddesine göre KDV beyannamesi vergilendirme dönemini takip eden ayın 26ncı günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilmesi ve yine Kanunun 46ncı maddesi doğrultusunda aynı süre içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda, Ahmet GÖZÜKARA'nın vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna sevkinden önce 5 Mayıs 2025 tarihinde, kendiliğinden beyanname vermesi halinde;

Beyanname 213 sayılı VUK'un 371inci maddesinde tanımlı pişmanlık ve ıslah talepli olmaksızın verilmesi halinde,

- Beyannamede gösterilen matrah re'sen takdir edilen matrah kabul edilecek ve beyan edilen matrah üzerinden re'sen tarhiyatlar yapılacaktır. Bu beyannameler re'sen takdir için ayrıca takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir. **(1 puan)**
- Beyannameler kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanname kabul edilecek, tarh edilen katma değer vergileri için vergilendirme dönemi 2/8/2024 tarihinden önce biten dönemler olan Mart-Temmuz/2024 dönemleri için %50 oranında vergi zayıflı cezası uygulanacaktır. Ağustos/2024 dönemi için ise %50 artırılmış vergi zayıflı cezası uygulanacağından, uygulanacak vergi zayıflı cezası %75 olacaktır. Gelir vergisi için ise gayrimenkul sermaye iradına tekabül eden tarhiyat için %50 vergi zayıflı cezası, ticari kazanca tekabül eden vergi için ise yine artırılmış %75 oranında vergi zayıflı cezası uygulanacaktır. **(3 puan)**
- Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler, elektronik ortamda verilmesi gereken beyannameler olduğu için 213 sayılı VUK'un mükerrer 355inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası uygulanacak, ancak 449 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca yapılan açıklamalar doğrultusunda ceza uygulanmayacaktır. Defter tutmama, tasdik ettirmeme ve işe başlamayı bildirmeme fiilleri aynı zamanda vergi zayıflına da neden olduğundan, 213 sayılı VUK'un 336inci maddesi doğrultusunda usulsüzlük cezası uygulanmayacağı, tutar olarak fazla olan vergi zayıflı cezası uygulanacaktır. Kendiliğinden beyan olduğundan harici bir tespit olmadığı takdirde belge alıp vermeye ilişkin özel usulsüzlük cezası uygulanmayacağı. **(3 puan)**
- Ahmet GÖZÜKARA kesilen cezalar için 213 sayılı Kanunun Ek 1-9 uncu maddesine göre tarhiyat sonrası uzlaşma veya 376ncı maddesine göre cezadan indirim talep edebilecek, ancak kendiliğinden beyan olduğu için tarh edilen vergi ve kesilen cezayı dava konusu edemeyecektir. Uzlaşma veya cezadan indirimden yararlanılmadığı takdirde, ihbarnameinin tebliğ tarihinden itibaren bir ay sonra vergi ve ceza kesinleşecek ve kesinleşmeden sonra bir ay içinde ödeme olacaktır. Uzlaşma veya cezadan indirim talep etmesi halinde ödeme buna göre yapılacaktır. İndirim talep edilmesi halinde indirim uygulanan cezalar, vergi ve gecikme faizi ile birlikte başvuru tarihinden

itibaren 30 gün içerisinde ödenmesi gerekecektir. 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek, vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeme yapılabilecektir. Uzlaşmada ise uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihten itibaren 30 gün içinde ödeme yapılacaktır. Her halükarda gelir vergisinin ikinci taksitinin Temmuz ayında ödeneceği dikkate alınacak ve buna göre gecikme faizi uygulanacaktır.(3 puan)

Beyannamenin 213 sayılı VUK'un 371inci maddesinde tanımlı pişmanlık ve ıslah talepli olarak verilmesi halinde;

- Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler, elektronik ortamda verilmesi gereken beyannameler olduğu için 213 sayılı VUK'un mükerrer 355inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası uygulanacak, ancak 449 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca yapılan açıklamalar doğrultusunda ceza uygulanmayacaktır. Pişmanlık ve ıslah talepli beyannamelerde vergi zayıflı cezası uygulanmayacağı için defter tutmama, tasdik ettirmeme ve işe başlamayı bildirmeme fiilleri için usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Kendiliğinden beyan olduğundan harici bir tespit olmadığı takdirde belge alıp vermemeye ilişkin özel usulsüz cezası uygulanmayacaktır. (2 puan)
- Beyanne verme tarihinden itibaren 15 gün içinde tarh edilen vergilerin hesaplanacak pişmanlık zamı ile birlikte ödenmesi gerekecektir. Katma değer vergileri ile birlikte gelir vergisinin birinci taksitinin ödeme süresi geçtiği için pişmanlık zamı uygulanacak, ancak ikinci taksit Temmuz ayında ödeneceğinden buna pişmanlık zamı uygulanmayacaktır. Gelir vergisinin ikinci taksiti kendi vade tarihinde ödenecektir. Ödemenin zamanında yapılmaması halinde pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulanmayacak, beyanne kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanne olacak ve yukarıda belirtilen hükümler uygulanacaktır.(2 puan)

f- Ahmet GÖZÜKARA'nın kira gelirlerini bankadan tahsil ettiğini, gayrimenkul alınıp satılmasına ilişkin olarak her bir işlem için her bir dönem münferiden elden aldığı ve verdiği tutarın 10 Milyon TL ve toplam ($10 \text{ Milyon} * 6 =$)60 Milyon TL olduğunu tespit edildiğini kabul etmemiz durumunda, Ahmet GÖZÜKARA için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355inci maddesi uyarınca, tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara yönelik uygulanan özel usulsüz cezasının kesilip kesilmeyeceğinin değerlendirilmesi/açıklanması, ceza kesilmesi halinde tutarının belirlenmesi istenmiştir.

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

Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi kullanarak yayınladığı 320, 323, 324, 332 ve 337 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleriyle düzenlemeler yapmıştır. Bakanlık konu ile ilgili olarak son olarak 459 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini yayımlamış ve sonrasında bunun güncellenmesine ilişkin değişiklikler yapmıştır.

459 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, 7.000-TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik

etmeleri zorunlu tutulmuştur. Tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar ise Tebliğde, Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinin birinci fikrası kapsamında fatura almak zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccarları, serbest meslek erbabını, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarları, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçileri, vergiden muaf esnafı, ifade edeceği belirlenmiş, 572 ve 575 numaralı Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile değişiklikler yapılmıştır.

572 Sıra No.lu Tebliğ ile yapılan değişiklik uyarınca 18/10/2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere mükellef olmayanlarda tevsik zorunluluğu kapsamına alınmıştır.

459 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği'nin 4.1. bölümünde, tevsik zorunluluğu kapsamında olanların (mükellef olmayanların kendi aralarında yapacakları işlemler hariç olmak üzere) yapacakları, 7.000 TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri gerekmektedir.

575 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 30/11/2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7.000 TL tutar 30.000 TL olarak değiştirilmiştir.

Bu kapsamında örneğin;

- Her türlü mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- Avans, depozito, pey akçesi gibi suretlerle yapılacak tahsilat ve ödemelerin,
- İşletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve ödemelerin,

belirlenen haddi aşması durumunda, aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu işlemlerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunlu hale gelmiştir.

Bu zorunluluk kapsamında, mükellef olmayanlar da, tevsik zorunluluğu kapsamında olanlardan yapacakları alımlarına ilişkin 30.000 TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapacaklardır.

VUK'un 232'nci maddesinin birinci fikrası kapsamında fatura almak zorunda olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler ve vergiden muaf esnaf olarak belirlenmiştir.

449 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 4.2. "Kapsama Olmayan Tahsilat ve Ödemeler" başlıklı bölümünde diğer sayılanlarla birlikte, tapu sicil müdürlüklerinde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Dolayısıyla Ahmet GÖZÜKARA'nın 16 adet gayrimenkülün alınıp satılmasında işlemlerini tapu sicil müdürlüklerinde gerçekleştirdiğinden dolayı, tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmamasında cezayı gerektiren bir durum oluşmayacaktır. **(4 puan)**

g-Ahmet GÖZÜKARA'nın vergi/ceza ibbarnamesini tebliği üzerine ilk derece vergi mahkemesinde süresi içerisinde dava açması ve dava aşamasında vefat etmesi, yasal mirasçıları olan eşi Zeynep ALP GÖZÜKARA ile velisi olarak 14 yaşındaki oğlu Oğuz GÖZÜKARA'nın davaya devam etmesi ve ilk derece mahkemesinin katma değer vergisi tarhiyatlarını kaldırması, gelir vergisi tarhiyatları için ise tasdik kararı vererek gerekçeli kararı 10/9/2025 tarihinde Zeynep ALP GÖZÜKARA'ya kendisi ve velisi olduğu oğlu için tebliğ etmesi ve kararda istinaf yolunun açık olduğunu belirtmesi, buna istinaden Zeynep ALP GÖZÜKARA'nın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun

379 uncu maddesi doğrultusunda “*Kanun Yolundan Vazgeçme*” dilekçesini 20/9/2025 tarihinde vergi dairesine vererek buna ilişkin hükümlerden yararlanmak ve bir ay içerisinde ödemeyi yapmak istemesi halinde, tahakkuk eden ve ödenmesi gereken tutarların hesaplanması istenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “*Kanun yolundan vazgeçme*” başlıklı 379 uncu maddesinde;

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

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

2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai 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’inin, 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 yararlanılması 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 istinay veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez.

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

Bu madde uyarınca istinay 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 hüküm tesis edilmiştir.

Maddenin uygulanmasına ilişkin hükümler 517 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

Dolayısıyla vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda mükelleflerin, istinay veya temyiz başvuru süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçmeleri hâlinde, idarece de ihtilaflar sürdürmeyecek, verilen yargı kararına göre vergi ve/veya cezalar indirimli olarak tahakkuk edecektr. Bu şekilde tahakkuk eden vergilerin ve/veya cezaların vergiye ilişkin gecikme faiziyle birlikte süresinde ödenmesi hâlinde ayrıca ödemeye bağlı indirim uygulanacaktır.

213 Vergi Usul Kanunu’nun “*Mirasçıların sorumluluğu*” başlıklı 12 nci maddesinde; “*ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölüünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.*”

Şeklinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre ölüm halinde mükellefin ödevleri mirası kabul eden kanuni ve mansup mirasçıları tarafından yerine getirilecek, vergi borçları yine bunlar tarafından miras hisseleri nispetinde ödenecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Ölüm" başlıklı 372inci maddesinde; "*Ölüm halinde vergi cezası düşer.*" Şeklinde belirleme yapılmıştır. Dolayısıyla tarh edilen vergiler kesinleşinceye kadar ölen kişinin vefatı üzerine süreç hangi aşamada olursa olsun vergi cezası düşecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112nci maddesinin gecikme faizinin hesaplanmasıyla ilgili üç numaralı fikrasının c bendinde; "*379 uncu madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar;*" şeklinde düzenleme yapılarak, geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı, gecikme faizinin de aynı süre içinde ödeneceği ve gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirlerinin nazara alınmayacağı, belirlenmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 117nci maddesine göre, yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 41inci maddesine göre KDV beyannamesi vergilendirme dönemini takip eden ayın 26ncı günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilmesi ve yine Kanunun 46ncı maddesi doğrultusunda aynı süre içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31inci maddesinin birinci ve ikinci fikraları uyarınca, birinci fikrada atıf yapılan hususlarda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanacakken, ikinci fikrasında ise Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerine atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Dava devam ederken taraflardan birinin ölmesi halinde, taraf ehliyeti de son bulacaktır. Ancak mirasçıların mal varlığını etkileyeyecek hükümler nedeniyle davaya devam edilebilecektir. Dolayısıyla ölüm halinde, 6100 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 55inci maddesi doğrultusunda durdurulan davaya veraset ilamına bağlı mirasçıların belirlenmesi ve bunların talebi doğrultusunda devam edilecek, ayrıca diğer hususlarda Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanacağından, ölen kişiye ait cezaların ortadan kalması konusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Hükümleri uygulanacaktır. 6100 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 59uncu maddesi doğrultusunda mirasçılar açısından mecburi dava arkadaşlığı olacak, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nın 335inci maddesine göre küçük çocuk adına velisi davaya devam edecektir. Aynı Kanunun 352inci maddesi doğrultusunda ana ve baba, velâyetleri devam ettiği sürece çocuğun mallarını yönetme hakkına sahip ve bununla yükümlüdürler. Dolayısıyla da baba Ahmet GÖZÜKARA'nın mahkeme aşamasında vefatı halinde anne Zeynep ALP GÖZÜKARA hem kendisi hem de velisi olduğu oğlu adına davaya devam edebilecektir.

Vergi Mahkemesinin kararına göre, katma değer vergileri kaldırılmış, gelir vergileri ise tasdik edilmiştir. Vergi zayıflı cezası ile usulsüzlüğe ilişkin ceza düşmüş olacağından mahkemenin buna ilişkin karar vermesi söz konusu olmayacaktır. Bu doğrultuda, kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının %100'ü yani tamamı, dilekçenin verildiği 20/9/2025 tarihinde tahakkuk etmiş olacaktır.

Dolayısıyla Mart-Ağustos döneminde her bir dönem için tarh edilen katma değer vergisinin %60'ı olan $(1.000.000 * \%60 =) 600.000$ TL ve toplam $(6 * 600.000 =) 3.600.000$ TL katma değer vergisi

tahakkuk edeceklerdir. Tarh edilen gelir vergisinin ise tamamı olan 3.382.000 TL bunlar için hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte 20/10/2025 tarihine kadar ödenecektir. Kaldırılan verginin %80'i gecikme faizi ile birlikte ödendiği takdirde buna ayrıca %20 oranında indirim yapılacaktır. Tasdik edilen verginin ise tamamının gecikme faizi ile birlikte ödenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla 20/10/2025 tarihine kadar ödenmesi gereken vergi ve bunlara ilişkin gecikme faizleri aşağıdaki gibi olacaktır.

Kanun yolundan yararlanılan katma değer vergisi için

Dönem-2024 (TL)	Vade Başlangıç Tarihi	Tahakkuk Tarihi	Gecikme Faizi İçin Ay Sayısı	Tarh Edilen Vergi (A)	Tahakkuk Eden Vergi (A*60%)(B)	İndirimli Ödenmesi Gereken Tutar (B*%80%)(C)	Gecikme Faizi Tutarı (C*%4,5% vade başlangıç tarihinden itibaren ay sayısı) (D)	Ödenmesi Gereken Toplam Tutar (C+D=)	
Mart	26/04/2024	20/09/2025	16 ay	1.000.000	600.000	480.000	345.600	825.600	2 Puan
Nisan	26/05/2024	20/09/2025	15 ay	1.000.000	600.000	480.000	324.000	804.000	2 Puan
Mayıs	26/06/2024	20/09/2025	14 ay	1.000.000	600.000	480.000	302.400	782.400	2 Puan
Haziran	26/07/2024	20/09/2025	13 ay	1.000.000	600.000	480.000	280.800	760.800	2 Puan
Temmuz	26/08/2024	20/09/2025	12 ay	1.000.000	600.000	480.000	259.200	739.200	2 Puan
Agustos	26/09/2024	20/09/2025	11 ay	1.000.000	600.000	480.000	237.600	717.600	2 Puan
			Toplam	6.000.000	3.600.000	2.880.000	1.749.600	4.629.600	

Kanun yolundan yararlanılan gelir vergisi için

Dönem-2024 (TL)	Vade Başlangıç Tarihi	Tahakkuk Tarihi	Gecikme Faizi İçin Ay Sayısı	Tarh Edilen Vergi (A)	Tahakkuk Eden Vergi (A*%100%)(B)	Gecikme Faizi Tutarı (B*%4,5% vade başlangıç tarihinden itibaren ay sayısı) (C)	Ödenmesi Gereken Toplam Tutar (B+C=)	
Mart	31/03/2025	20/09/2025	5 ay	1.691.000	1.691.000	380.475	2.071.475	2 Puan
Temmuz	31/07/2025	20/09/2025	1 ay	1.691.000	1.691.000	76.095	1.767.095	2 Puan
			Toplam	3.382.000	3.382.000	456.570	3.838.570	

Böylece 20/10/2025 tarihine kadar toplam (4.629.600+3.838.570=)8.468.170 TL'nin ödenmesi gerekmektedir.

CEVAP 2: Vergi Dairesi tarafından takdire sevk işleminin yapılması ve takdir komisyonunun matrah takdirini yapmak üzere araştırmalarına başlaması doğrultusunda, ön tespiti yapılan ve buna göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un "Amme Alacaklarının Korunması" hükümleri doğrultusunda, teminat istenip istenmeyeceğinin, bu durumda istenmemesi halinde teminatı kimin isteyebileceğinin, teminat istenmesinin ihtiyacı haciz ve ihtiyacı tahakkuk yönüyle uygulamasının, bunların tahsil zamanaşımını kesmek veya durdurmak yönüyle etkisinin olup olmayacağıın, kanuni gereklilikleri ile değerlendirilmesi/anlatılması/açıklanması istenmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Teminat isteme" başlıklı 9 uncu maddesinde;

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.

Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat istiyebilir." Şeklinde belirleme yapılmıştır. Dolayısıyla iki şekilde teminat istemi söz konusudur.

-Birinci olarak, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk tespit/hesaplamaya göre, vergi ziyai cezasının oluştuğuna ve/veya vergi ziyanının 359 uncu madde de belirtilen fiillerle oluştuğuna kani getirmesi sonucu, kamu alacağının tehlikeye girebileceği kaygısı doğrultusunda vergi dairesine yazılan yazı, ön rapor, ön tespit raporu vb. doğrultusunda teminat istenebilecek, tahsil dairesi olan vergi dairesi mükelleften 6183 sayılı Kanunun 10 ve 11 nci maddeleri doğrultusunda teminat isteyebilecek/gösterilebilecektir. Burada doğrudan vergi ile ilintili amme alacağı için teminat istemi söz konusudur.

-İkinci olarak ise Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilecektir. İkinci durumda vergi ile birlikte diğer her türlü 6183 sayılı Kanun kapsamındaki amme alacağının tahsilinde teminat istemi söz konusu olabilecektir.

Vergi ile ilintili amme alacağının garanti altına alınması için istemin vergi inceleme yapmaya yetkili memurlarca yapılması gerekmektedir. Bu istem yapıldığı takdirde tahsil dairesi olan vergi dairesi buna uymak zorundadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134 üncü maddesinin ilk fıkrasında, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiş, 135 inci maddesinde ise vergi incelemesi yapmaya yetkili olan memurlar belirtilmiştir. Buna göre;

"Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığından merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir." Şeklinde düzenleme yapılmıştır. Dolayısıyla esas olarak vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler bu madde kapsamında belirlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 72 inci maddesinde takdir komisyonunun kuruluşu, 73 üncü maddesinde üyelerinin seçimi, 74 üncü maddesinde komisyonun görevleri, 75 inci maddesinde ise komisyonun yetkileri belirlenmiş, bu maddenin ilk fıkrasına göre 72 nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu, 74 üncü maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haizdir.

Dolayısıyla, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmakla ve vergi kanunlarında yazılı fiat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmekle görevli olan takdir komisyonu görevlerini ifa ederken, vergi incelemesi yetkisine haiz olmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Cezayı Gerektiren Olayın Tespiti" başlıklı 368 inci maddesinde;

"Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburidir." Şeklinde hükmü tesis edilmiştir.

Yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Kesme Yetkisi" başlıklı 365 inci maddesinde;

"Vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir.

Damga Resmine ve pul ile alınan diğer vergilere müteallik olaylarda vergi cezasını kesecek vergi dairelerini Maliye Bakanlığı belli eder." Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığına Seri: A Sıra No :1 Tahsilat Genel Tebliği'nde konuya ilişkin olarak;

....Buna göre, 213 sayılı Kanunun 135inci maddesiyle kendilerine inceleme yetkisi verilmiş bulunanlar tarafından mükelleflerin veya sorumluların kayıt ve işlemlerinin incelenmesi sırasında 213 sayılı Kanunun 344 ve 359uncu maddelerinde sayılan hallerin tespit edilmesi nedeniyle bir amme alacağı salınması için gereken işlemlere başlanılmışsa, inceleme elemanlarının yapılacak ilk hesaplara göre tespit edilecek tutar üzerinden derhal teminat istenecektir.

Vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen tutar üzerinden istenecek teminatın, vergi aslı, gecikme faizi ile ceza tutarlarını karşılayacak değerde olması gerekmektedir. Bu aşamada vergi alacağı tahakkuk etmediğinden gecikme faizinin hesabında teminat isteme yazısının düzenlendiği tarih esas alınacaktır. Ancak, gerek teminat isteme yazalarında gerekse teminat gösterme yazıları veya belgelerinde, vergi alacağı tahakkuk etmesi üzerine hesaplanacak gecikme faizi ve zamının dikkate alınacağı belirtilmesi gerekmektedir. Kanunun 9uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca teminat istenmesinde ekte yer alan yazı örneği (EK-1) kullanılacaktır...." Şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

Tebliğde yapılan açıklamalara doğrudan 213 sayılı Kanunun 135inci maddesindeki incelemeye yetkili olanlar konu edilirken, açık şekilde takdir komisyonlarına ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Ancak takdir komisyonları da görevleri ile ilgili olarak sınırlı olsa vergi incelemesine yetkili olup, üyeleri görevleri itibariyle incelemeye yetkili memurlar olmaktadır. Dolayısıyla inceleme yapmaya yetkili memur olarak bunlarda matrah takdiri yaparken vergi zayıflığının söz konusu olması halinde yapacakları ilk hesaplama üzerinden teminat isteminde bulunmalarına kanunen engel bir durum bulunmamaktadır. Ancak uygulamada takdir komisyonlarının vergi incelemesine yetkili memur sayılamayacağı ve dolayısıyla teminat isteyemeyeceği görüşü baskın görüş durumundadır.

Takdir komisyonunun görevlerinden biri matrah takdir etmek olup, tarhiyat ve ceza kesme vergi dairesince yapılacaktır. Vergi incelemesine yetkili olan 213 sayılı VUK'un 135inci maddesinde tanımlı inceleme elemanları içinde aynı durum söz konusu olup, bunlarca takdir edilen ve/veya belirlenen matrah üzerinden alınan/alınacak vergi ve cezanın tarhiyatı vergi dairesince yerine getirilmektedir. Dolayısıyla incelemenin sonucuna ilişkin bir farlılık bulunmamaktadır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13-16ncı maddelerinde ihtiyati haciz ve buna ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "İhtiyati haciz" başlıklı 13 üncü maddesinde;

"İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun karariyle, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur:

1. 9uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
4. Borçludan teminat gösterilmesi istediği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,
7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarılanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa." Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Dolayısıyla Kanunun 13/1 maddesine göre, Kanunun 9 uncu maddesi doğrultusunda teminat istenmesini gerektirir haller mevcut ise ihtiyati haciz tatbik edilebilecektir. İllaki borçludan teminatın istenmesi ve teminatın verilmemesi şart değildir. Ancak madde kapsamında belirtilen diğer hükümler içinde ihtiyati haciz uygulanabilecektir. İhtiyati haciz kararına alacaklı amme idaresinin bağlı olduğu mahallin en büyük memuru karar verecektir. Mahallin en büyük memuru illerde vali, ilçelerde ise kaymakamdır.

Ancak Gelir İdaresi Başkanlığınca Seri: A Sıra No :1 Tahsilat Genel Tebliği'nde konuya ilişkin olarak yapılan açıklamalarda, doğrudan merkez teşkilata olan bağlılık esas alınarak karar mercileri değiştirilmektedir. Yine tebliğde yapılan açıklamalar doğrultusunda, Kanunun 13 üncü maddesine istinaden alınacak ihtiyati haciz kararlarının haciz varaklarına dayanması gerekmektedir. İhtiyati haciz sebeplerinin varlığı halinde "ihtiyati haczin hiç bir müddetle mukayyet olmaksızın" uygulanacağı hükmeye bağlılığından, ihtiyati hacizler belli bir süre için konulmayıp, kaldırılmadığı müddetçe devam edecektir. İhtiyati haciz borçlunun her türlü mal, hak ve alacaklarına tatbik edilmesi mümkün bulunmaktadır. Tebliğde yapılan belirleme uyarınca;

"6183 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin (1) numaralı bendi kapsamında ihtiyati haciz tatbik edilebilmesi için, vergi incelemesine yetkili memurlarca anılan Kanunun 9 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması amacıyla gerekli işlemlere başlanılarak yapılan ilk hesaplamalara göre teminat altına alınacak alacak konusunda bir tutarın belirlenmesi ve teminat alınması yönünde bu kişilerin talepte bulunması gerekmektedir. 12/11/2022 tarihli ve 32011 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun 27/5/2022 tarihli ve Esas No:2021/6, Karar No:2022/2 sayılı kararı nedeniyle vergi incelemesi tamamlanarak vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal etmesinden sonra maddenin bu bendine göre ihtiyati haciz kararı alınması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikalinden sonra 6183 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde yer alan diğer gerekçelerden herhangi birinin bulunması halinde ihtiyati haciz tatbik edilebileceği tabiidir." Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Dolayısıyla teminat istemine dayalı ihtiyati haczin verginin tarhından önce uygulanması gerekmektedir. İhtiyati haciz kat'i hacze dönüştürülmediği sürece, ihtiyaten haczedilen malların

satılarak paraya çevrilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak bununda istisnaları söz konusudur. Hakkında haciz kararı uygulanan borçlu, haciz tatbiki/tebliği sonrası 15 gün içerisinde vergi mahkemesinde hacze itiraz edebilecektir.

Tebliğde; “*6183 sayılı Kanunun 16 ncı maddesinde, hakkında ihtiyacı haciz uygulanan borçlu tarafından, aynı Kanunun 10 uncu maddesinde sayılan değerlerden (maddenin (5) numaralı bendinde sayılan menkul mallar hariç) birinin teminat olarak gösterilmesi halinde, uygulanan ihtiyacı haczin tahsil dairesi tarafından kaldırılacağı hükmü altına alınmıştır. Buna göre, ihtiyacı haciz borçlu tarafından Kanunun 10 uncu maddesinin beşinci bendinde sayılan menkul mallar hariç aynı maddede sayılan teminatların verilmesi ve verilen teminatın tahsil dairesi tarafından kabul edilmesi halinde, ihtiyacı haciz tatbik edilmiş mallar üzerinden kaldırılarak teminat olarak gösterilen mallara haciz tatbik edilecektir*” şeklinde açıklama yapılmıştır. Dolayısıyla Kanunun 9 uncu maddesinde teminat istenmesi ve buna bağlı olarak yeterli teminat gösterilmesi halinde, ihtiyacı tahakkuk kararı alınıp ihtiyacı haciz sadece teminat olarak gösterilen varlıklara uygulanacaktır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17-20 ncı maddelerinde ihtiyacı tahakkuk ve buna ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un “*İhtiyati tahakkuk*” başlıklı 17 ncı maddesinde;

“*Aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürinin (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürinin ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığında tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir.*

Vergi dairesi müdüri (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdüri ve/veya müdür) bu emri derhal tatbik eder:

1. *13 üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5 inci bentlerinde yazılı ihtiyacı haciz sebeplerinden birisi mevcut ise,*
2. *Mükellef hakkında 110 uncu madde gereğince takibata girişilmişse,*
3. *Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.*” Şeklinde hükmü altına alınmıştır.

Dolayısıyla ihtiyacı tahakkuk nedenlerinde biri 9 ve 13 üncü maddeleri hükümleri doğrultusunda teminat istemini gerektirecek nedenler olmasıdır. Bunun varlığı halinde tahsil dairesi ihtiyacı tahakkuk kararı alırarak ihtiyacı hacze gidebilecektir. Teminat isteme dışında da sayılan nedenler dolayısıyla amme alacağına tehlkiye girdiği hallerde henüz tahakkuk etmemiş alacaklar için de ihtiyacı haciz uygulanması mümkün kılınmıştır. İhtiyati tahakkuk, vergi dairesi müdürinin yazılı isteği üzerine defterdarın kararıyla uygulanacaktır. İhtiyati tahakkuk kararı yalnızca Tebliğde belirtilen ve henüz tahakkuk etmemiş olan vergi, vergi zayıf cezası ve vergiye bağlı gecikme faizi için söz konusu olabilecektir.

6183 sayılı Kanunun 18 inci maddesi gereğince ihtiyacı tahakkuk tutarı, mükellefin maddede sayılan vergi, resim ve cezalarından matrahı belli olanlar üzerinden, geçmiş yıllara ve cari yılın geçen aylarına ait olup, matrahı henüz belli olmayan alacaklar açısından ise geçici olarak harici karinelere göre takdir yoluyla tespit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanacaktır. İhtiyaten tahakkuk ettirilecek amme alacakları üzerinden hesaplanarak ihtiyaten tahakkuku verilmesi gereken gecikme faizi tutarının belirlenmesinde, ihtiyacı tahakkuk talep yazısının düzenlendiği tarih esas alınacaktır. Tahakkuku

yapılan tutarların vadesi gelmemiş tahsilatı yapılmaz ancak tahakkuku yapılan tutarlar için ihtiyacı hacze gidilebilecektir. Bu kapsamda ihtiyacı haczi yapılan tutarlar için tahakkuk sebepleri ve tutarına dava açma hakkı olacaktır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "*Tahsil zanmanası*" başlıklı 102 nci maddesinde;

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

Zamanaşımından sonra mükellefin rizaen yapacağı ödemeler kabul olunur." Şeklinde belirleme yapılmıştır. Kanunun 103 üncü maddesinde zamanaşımını kesen haller, 104 üncü maddesinde ise zamanaşımının işlememesi düzenlenmiştir. Bu kapsamda Kanunun 103/2 ye göre haciz tatbiki ve 103/8'e göre ise amme alacağının teminata bağlanması zamanaşımını kesmektedir.

Yine 103 üncü madde doğrultusunda; "*Kesilmenin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma karariyle kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade günüünün rasladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rasladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.*" Şeklinde belirlenmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "*Zamanaşımının işlememesi*" başlıklı 104 üncü maddesinde;

"Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez.

Zamanaşımı, işlememesi sebeplerinin kalkıldığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder." Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda;

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziynet cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenecektir. Teminat istenmesi aynı zamanda ihtiyacı tahakkuk ve ihtiyacı haciz nedeni olmaktadır. Teminat istemi vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılmaktadır. VUK'un 72 inci maddesinin ilk fıkrasına göre kurulan takdir komisyonları, görevlerini ifa ederken görevleriyle sınırlı olarak inceleme yetkisi haiz bulunmaktadır. Dolayısıyla bunlarında matrah takdiri yaparken belirtilen şartlara uyan durumlarda teminat istemelerine engel bir durum bulunmamaktadır. Ancak uygulamada baskın olan görüş, bunların incelemeye yetkili memur olmadıkları, inceleme yetkisi görevleri dolayısıyla sınırlı olduğu ve dolayısıyla teminat isteminde bulunamayacakları şeklindedir. Buna göre teminat istemi, VUK'un 135 inci maddesinde tanımlı incelemeye yetkili memurlar tarafından belirtilen şartlar dahilinde ön tespit, tutanak, ön rapor vb. dahilinde yazı ile vergi dairesinden talep edilecektir. Diğer taraftan vergi incelemesine yetkili memur olarak vergi dairesi müdürleri inceleme görevleri

kapsamında teminat istemine mucip durumlar için teminat istemini zaten yapabileceklerdir. **(4 puan)**

- Teminat istediği takdirde, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen tahakkuk etmemiş vergi, vergi ziyaî cezası ve gecikme faizlerine ilişkin olarak vergi dairesi müdürenin istemi, defterdarın kararı ile ihtiyati tahakkuk kararı aldırlarak, yine valinin/defterdarın kararı doğrultusunda, ihtiyati haciz tatbik edilecektir. İnceleme elamanları tarafından düzenlenen raporun vergi dairesine tevdiinden sonra teminat isteminde bulunulamayacaktır. Teminat verilmesi halinde ihtiyati haciz kararı sadece teminat verilen kıymetlere/varlıklara uygulanacak, diğer mal varlıklar üzerinden kaldırılacaktır. **(3)**
- İhtiyati tahakkuk tutarı, mükellefin belirlenen vergi ve bunlara ilişkin vergi ziyaî cezası ile gecikme faizine ilişkin olarak matrahı belli olanlar üzerinden, geçmiş yıllara ve cari yılın geçen aylarına ait olup, matrahı henüz belli olmayan alacaklar açısından ise geçici olarak harici karinelere göre takdir yoluyla tespit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanacaktır. İhtiyaten tahakkuk ettirilecek amme alacakları üzerinden hesaplanarak ihtiyaten tahakkuku verilmesi gereken gecikme faizi tutarının belirlenmesinde, ihtiyati tahakkuk talep yazısının düzenlediği tarih esas alınacaktır. Tahakkuku yapılan tutarların vadesi gelmemiş olanların tahsilatı yapılmamakla birlikte, tahakkuku yapılan tutarlar için ihtiyati hacze gidilebilecektir. Bu kapsamda ihtiyati haczi yapılan tutarlar için tahakkuk sebepleri ve tutarına dava açma hakkı olacaktır. **(3 puan)**
- Teminat istemine bağlı teminatın verilmesi halinde, tahsil zamanaşımı kesilecek, zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı tarihin rastladığı, takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günü olacaktır. Teminat istemi dolayısıyla ihtiyati tahakkuk kararı aldırlması ve buna bağlı ihtiyati haciz tatbiki halinde haciz olunan varlıklar teminat hükmünde olacağı için yine zamanaşımı kesilmiş olacaktır. Haczin kaldırıldığı tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren zamanaşımı işlemeye başlayacaktır. Teminat istemi ve buna bağlı ihtiyati tahakkuk kararı aldırlması ve ihtiyati haciz tatbiki, tahsil zamanaşımını durduran nedenler arasında bulunmamaktadır.**(2 puan)**

Not: Takdir komisyonları tarafından teminat istenmeyeceğini/istenebileceğini kanuni gerekçeleri ile yazıp, istenememesi halinde teminat isteminin belirtilen şartlar dâhilinde ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 135inci maddesinde tanımlı incelemeye yetkili memurlar tarafından yazı ile vergi dairesinden istenebileceği şeklinde cevap yazanların veya istenebilmesi durumuna göre bu şekilde cevaplamaya devam edenlerin verdikleri cevaplarda doğru kabul edilmiştir.