

2016/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

**Vergi Tekniği**

27 Kasım 2016 Pazar – 17.00 (Sınav Süresi 3,5 Saat)

**SORULAR**

**SORU 1:** Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan (X) şirketi, TC uyruklu gerçek kişi (A) ve (B) tarafından % 50 eşit paylı olarak **4.1.1999 tarihinde kurulmuş** ve bu tarihte ticaret sicilne tescil edilerek, **8.1.1999 tarihli Türk Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanmıştır**. Şirket, **1.1.2014** tarihinde tasfiye kararı almış ve bu tarihten sonra da tüm kanuni ödev ve sorumluluklarını yerine getirmiş olup, tasfiye, **10.12.2015** tarihinde sonuçlanmış ve **10.12.2015** tarihinde şirketin kaydi ticaret sicilinden silinmiştir. **Şirketin faaliyette bulunduğu tüm dönemlerde, kanuni temsilciliğini ve tasfiye memurluğunu iki ortak birlikte üslenmiştir.**

Şirket nezdinde, şirketin bağlı olduğu vergi dairesince sosyal güvenlik kurumundan gelen bilgi ve tespite istinaden vergi incelemesi yapılmak istenmiş, ancak, şirketin tasfiye memurlarına ulaşlamaması üzerine şirket hakkında **2013, 2014 ve 2015 yıllarına ait işçi ücret ödemelerinde vergi sorumlusu sıfatıyla şirketin gelir vergisi stopaj matrahlarının takdiri için vergi dairesince 4.1.2016 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmiştir**. Takdir komisyonu kararı **3.3.2016** tarihinde vergi dairesine gelmiş ve vergi dairesince, **tasfiye edilmiş şirket adına 26.5.2016 tarihinde 2013-2014 ye 2015 yıllarına ilişkin olarak gelir vergisi stopaj tarhivatı yapılarak, şirket adına düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri, şirketin ortaklarından (A)'ya posta yolu ile 6.6.2016 tarihinde tebliğ edilmiştir**.

**İSTENEN :**

1

a)	“ <b>Tarih</b> ” kavramını ve “ <b>tarhiyatın muhatabı</b> ” kavramını <u>acıklayınız</u> . Tarh işleminde yapılan hataların, vergi hatası olup olmadığını açıklayınız. ( <b>10 Puan</b> )
b)	Yukarıdaki olayda, <b>(X) şirketinin AŞ olması halinde</b> vergi dairesince yapılan tarh işleminin hukuka uygun olup olmadığını, hukuka uygun değilse yapılması gereken işlemleri yasal dayanakları ile <u>acıklayınız</u> . ( <b>20 Puan</b> )
c)	Yukarıdaki olayda <b>(X) şirketinin kollektif şirket olması halinde</b> vergi dairesince yapılan tarh işleminin hukuka uygun olup olmadığını, hukuka uygun değilse yapılması gereken işlemleri yasal dayanakları ile <u>tartışınız</u> . ( <b>5 Puan</b> )

**SORU 2:**

a)	“ <b>Tekerrür</b> ” kavramını <u>kısaca tanımlayınız</u> ( <b>5 Puan</b> ).
b)	4.1.1961 tarihli, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339 uncu maddesinde yer alan “ <b>vergi cezalarında tekerrür</b> ” hükümlerini, vergi <u>cezaları</u> için ayrı ayrı <u>nasıl uygulanacağını</u> , söz konusu hükmüle ilgili olarak aşağıda yer alan Anayasa Mahkemesi Kararı ile Danıştay kararının gerekçesini dikkate alarak, <b>Danıştay kararını esas alarak, vergi ziynet cezası açısından tekerrür hükümlerinin uygulanmasına ilişkin bir örnek vermek suretiyle açıklayınız</b> ( <b>20 Puan</b> )

**ANASAYA**  
**MAHKEMESİ**

“... Hukuka aykırı bir eylemin tekerrürü halinde verilecek cezanın artırılması, daha önce verilen cezanın islah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğmaktadır. Bununla birlikte, faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, bir başka deyişle failin islah olmadığını ve suç işleme konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden çok kere gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olması gerekmektedir...”

“...Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir...”

<b>DANIŞTAY</b>	“...213 sayılı Yasa'nın 339'uncu maddesinin iptali istemiyle açılan davayı inceleyen Anayasa Mahkemesi 20.05.2010 günü E: 2009/51, K: 2010/73 sayılı kararıyla 213 sayılı Yasanın 339'uncu maddesinin... 213 sayılı VUK.nun 339. maddesi uyarınca tekerrür hükümleri uygulanabilmesi için tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleşme tarihini <b>takip eden yıl başından sonra gerçekleşmiş olması gerekmektedir...</b> ”
-----------------	--

2

**SORU 3:** 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre **dava açma ehliyetini, gerçek kişi, kanuni mirasçılardır, tüzel kişiler ve adı ortaklıklar açısından ayrı ayrı açıklayınız.** (20 Puan)

**SORU 4:** 3.8.2016 tarihli, 6736 sayılı **Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırmasına İlişkin Kanun'un 6 ncı maddesi** uyarınca **isletme stoklarında fiilen mevcut olmadığı halde kayıtlarda yer alan emtia** nedeniyle stok affından yararlanan ve eczane faaliyetinde **bulunmayan** bir mükellefin, 6736 sayılı Kanun hükümlerine ödemesi gereken verginin, 6183 sayılı AATUHK'nın 48 ncı maddesi uyarınca tecil edilip edilmeyeceğini **açıklayınız.** (20 Puan)

## CEVAPLAR

### **CEVAP 1:**

- 1-a)** 213 sayılı VUK m.20'de *Verginin tarhi, "vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir."* biçiminde tanımlanmıştır.

Tarh, idari işlem olup, idare tarafından gerçekleştirilir. Tarh işlemi ile ödenmesi gereken vergi tutarı hesaplanmaktadır. Bu tutarın doğru olarak hesaplanması sorumluluğu idareye ait olup, yapılan hesaplamadaki hata vergi mükellefi/sorumlusuna izafe edilemez. Bir başka deyişle, hesaplama hatasından dolayı mükellefe/sorumluya herhangi bir şekilde sorumluluk yüklenemez.

Öte yandan, tarh işlemi, vergi borcunun hesaplanması işlemi olup bu işlemin muhatabının vergi kanunları ile belirlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, eksik hükmü nedeniyle tarh işlemi yapılamaz. Tarh işlemi yapılacak kişi, vergi kanunlarında verginin mükellefi/sorumlu olup, açık biçimde kural olarak vergi kanunlarında belirlenmiştir. Örneğin, 193 sayılı GVK m.107'de "gelir vergisinde tarhiyatın muhatabı, 5520 sayılı KVK m.28'de Tarhiyatın muhatabı, tarh zamanı ve tarh yeri, 3065 sayılı KDVK m.44'de KDV açısından tarhiyatın muhatabı düzenlenmiştir.

Tarh işlemesinde yapılan hata VUK m.117'de düzenlenen hesap hatası, muhataptaki hata da yine aynı Kanunun 118'nci maddesinde yer alan vergilendirme hataları arasında sayılmış olup, tarh işlemesinde yapılan hatanın bahse konu maddelere dayanılarak VUK hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi gerekmektedir.

- 1-b)** Ülkemizde şirketlerin kuruluşu ve sona ermesi merasime tabidir. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişilikleri, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona ermektedir. Olayda, adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilen şirketin tüzel kişiliği de, yukarıda belirtildiği üzere, ticaret sicilinden silindiği **10.12.2015** tarihinde sona ermiş bulunmaktadır. Bu tarihten sonra, adı geçen Şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması ve temsili hukucken olanaklı değildir. Bunun sonucu olarak, tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi, olmayan şirket adına hukucken tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilmemesi gerekmektedir. Çünkü, kural olarak, tesis edilen işlemler de, herhangi bir hukuki sonuç doğurmayaçaktır. Hukuki sonuç doğurmayan; başka deyişle, hukuk döneminde varlık kazanmayan işlemlerin ise, herhangi bir kişinin menfaatini ihlal etmesi söz konusu olamaz. Kural olarak bu hukuki durum karşısında; feshedilmekle tüzel kişiliği sona eren şirket adına tarhiyat yapılamayacağı sonucu çıkmaktadır. Yapılsa bile şirket sona erdiğinden eski kanuni temsilcilerin ve tasfiye memurlarının şirket adına dava açma ehliyeti de bulunmamaktadır. Çünkü, temsil yetkisi de tüzel kişiliğin ortadan kalkması ile sona ermiştir.

**Ancak; yukarıdaki genel kuralın istisnası 5520 sayılı KVK'nında yer almaktadır.** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, İkinci Kısmının "Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi" başlıklı Dördüncü Bölümünde yer alan "**Tasfiye**" başlıklı 17.

*maddesine, 5904 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle, 03.07.2009 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen 9. fıkrasında; tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflere tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyati ve kesilecek cezaların, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacak, bu fikra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğunun, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlı olacağı hükmü altına alınmıştır.*

*Anılan düzenlemenin gerekçesinde; "tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemine ilişkin olarak kesilecek vergi cezaları dahil her türlü vergi tarhiyatının, tasfiye dönemi için tasfiye memurları adına, tasfiye öncesi dönemleri için kanuni temsilciler müteselsil sorumlu olmak üzere bunlardan herhangi biri adına yapılacak öngörülmektedir."* denilmektedir.

Bu düzenlemeneden anlaşılacağı üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesinin 9. fıkrasının, tasfiyesi tamamlanmak suretiyle tüzel kişiliği ortadan kalkmış ve hukuk aleminde varlığı sona ermiş mükellefler hakkında, tasfiye dönemine ve tasfiye öncesi döneme ilişkin olarak yapılacak her türlü vergi tarhiyati ve kesilecek cezalar için uygulanması öngörülmüş; **bu hükmün, sadece kurumlar vergisi tarhiyatları için uygulanacağı konusunda bir düzenlemeye yer verilmemiş, aksine madde metninde açıkça "her türlü vergi tarhiyati ve kesilecek cezalar"dan bahsedilmek suretiyle, madde hükmünün, tüm vergi ve cezalar için uygulanması amaçlanmıştır.** Bu durumda, söz konusu düzenlemeyi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenmiş olması nedeniyle, sadece kurumlar vergisine ilişkin olarak uygulanacağı şeklinde yorumlamak; anılan düzenlemenin, tasfiyesi tamamlanan kurumların vergilendirilmesi konusunda genel bir kanun hükmü getirmiş olan Kanun koyucunun iradesinde öngörülmeyen şekilde kurumlar vergisi dışındaki diğer tüm vergiler için uygulanabilirliğini ortadan kaldıracağı gibi, Kanun koyucunun, söz konusu düzenlemeyi yapmaktaki amacına da aykırı olacaktır. Bu yasal düzenleme sonucunda, somut olayda her iki ortak da hem kanuni temsilci hem de tasfiye memuru olduğundan tarhiyatın muhatabı olmaktadır. Söz konusu düzenleme tüm kurumlar vergisi mükelleflerini de kapsamaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere, somut olayda, tüzel kişiliği sona eren şirket adına tarhiyat yapılamaz. Tarhiyatın muhatabı somut olayda ortakların tamamı tarhiyatın muhatabı olup, vergi/ceza ihbarnamelerinin ortaklar adına düzenlenerek yeniden tebliğ edilmesi gerekmektedir. Olmayan şirket adına vergi dairesince yapılan tarh işleminin tebliği hukuken yok hükmünde olup, yapılan tebliğ hukuken geçersizdir. Ayrıca, vergi dairelerince takdir komisyonu kararı üzerine işlem tesis etmeleri kanuni zorunluluk olup, vergi dairesinin takdir komisyonu kararını hifza kaldırabilmesi de hukuken mümkün değildir. Bu nedenle vergi dairesince takdir komisyonu kararı üzerine gerekli icrai işlemlerin kanuna uygun olarak yapılması gerekmektedir.

- 1-c)** Kollektif Şirketler gelir ve kurumlar vergisi mükellefi değildir. Ancak GVK m.94 uyarınca şirket tüzel kişiliği vergi sorumlusudur. Aynı Kanunun 107/3 üncü maddesinde de **Verginin tevkif suretiyle alınması halinde, mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanlar**

tarhiyatın muhatabı olarak belirlenmiştir.

Diger taraftan gerek Gelir Vergisi Kanunda gerekse Kurumlar Vergisi Kanununda kollektif şirketler açısından bu şirketlerin tasfiyesi sonucunda tarhiyatın muhatabı belirlenmemiştir. Yukarıda açıklanan hükmü de kurumlar vergisi kanununda yer almaktır, kiyas yolu ile Kollektif Şirketler açısından uygulanamaz. Vergi hukukunda verginin yasallığı ilkesinin sonucu olarak kiyas yasaklanmıştır. Bu durumda, yukarıda açıkladığı şekilde tasfiye edildikten sonra vergi sorumlusu olan kollektif şirketten alınması gereken vergiler şirket adına tarh edilemeyeceği gibi ortaklar adına da tarh edilemez.

İşlem tarh aşamasında olduğu için, 6183 sayılı Kanun hükümlerinin de olaya uygulanması hukuken mümkün değildir. 6183 sayılı Kanun doğmuş ve kesinleşmiş kamu alacaklarının tahsil aşamasında uygulanacağından 6183 sayılı Kanun hükümlerine dayanılarak tarhiyatın muhatabı da belirlenemez.

Öte yandan, 6762 sayılı Kanunda bulunmayan, fakat uygulamanın ihtiyaçları nedeniyle öğrenci ile yargı tarafından benimsenen ve uygulanan “**İHYA MÜESSESESİ**” 6102 sayılı TTK m.547’ de “ek tasfiye” başlığı altında düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme sadece AŞ’ler için getirilmiş olup, kollektif şirketler için herhangi bir atıf TTK’nda yer almamaktadır. İhya ya da bir başka deyişle ek tasfiye, tasfiye işlemleri tamamlanıp tasfiyenin bitirilmiş olmasına rağmen, daha sonra başkaca tasfiye önlemleri alınmasının zorunlu olduğunu anlaşılması halinde başvurulan geçici bir tedbirdir. Bahse konu 547 nci maddede ek tasfiye şartları da örnekleme yolu ile sayılmıştır. **Bu durumda kollektif şirket adına tarhiyat yapılması önce vergi dairesince ihyaya davası açılarak şirketin canlandırılması gerekmektedir.** Şirketin ihyası davasında, ihyaya gerekçeleri delilleri ile birlikte sunulmalıdır. Bu davayı, şirketin tasfiye memuru, son yönetim kurulu üyeleri, şirket ortakları veya şirket alacakları açabilmektedir. Bu çerçevede davanın tarhiyatı yapacak vergi dairesince açılması gerekmektedir. Davalar ise şirketle birlikte şirketin üyesi olduğu Ticaret Sicil Müdürlüğüdür. Açılan bu davanın haklı görülmesi durumunda şirketin ihyasına karar verilir ve şirket yeniden ticaret siciline tescil edilerek tüzel kişilik yeniden kazanılır. Ancak ihyadan sonra şirket yalnızca ihyaya sebebiyle ilgili işlemleri yapabilme ehliyetine sahiptir. Bu ihtilafın sonuçlanmasıyla birlikte şirket yeniden ticaret sicilinden silinir.

Öte yandan, 6102 sayılı TTK m.237 nci maddesinde yer alan “Şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı birinci derecede şirket sorumludur. Ancak; şirkete karşı yapılan icra takibi semeresiz kalmış veya şirket herhangi bir sebeple sona ermiş ise, yalnız ortak veya ortakla birlikte şirket aleyhine dava açılabilir ve takip yapılabilir.” Hükümne dayanılarak şirket ortakları adına tarhiyat yapılması mümkün olmakla birlikte, söz konusu maddede sadece “icra takibi” denildiğinden, tarh edilen ve kesinleşmemiş vergi ve cezalar için de bu madde uygulanamaz. Sonuç olarak, vergi kanunlarında kollektif şirket açısından doğan bu hukuki boşluğun yasal düzenleme yapılarak giderilmesi gerektiği ızahтан varestedir.

**CEVAP 2:**

- 2-a) **Tekerrür**, bir defa suç işledikten ve bu suçtan dolayı cezasi kesinleşikten sonra, kanunun belirttiği sürelerde tekrar suç işlenmesi durumu olarak tanımlanabilir.
- 2-b) 213 sayılı VUK m.331'de Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılacakları hükmü altına alındıktan sonra aynı Kanunun 339 nci maddesinde vergi cezalarında tekerrür hükümleri düzenlenmiştir.**4369 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle değişik söz konusu 339 uncu maddede;**

Vergi ziyai sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezasi kesinleşenlere, **cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere;**

1. vergi ziyaiında beş yıl,
2. Usulsüzlükte iki yıl,

içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda,

- **vergi ziyai cezası yüzde elli,**
- **usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş**

oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır. **Özel usulsüzlük cezaları için ise tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır. Maddede geçen "usulsüzlük cezası", 213 sayılı VUK'nın 352 nci maddesinde yer alan usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır.**

6

Yukarıdaki madde hükmünde tekerrür hükümlerinin nasıl uygulanacağı konusunda maddede eksik hüküm bulunmaktadır. Şöyledir ki;

Tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için, önceki cezanın kesinleşmiş olması zorunludur. Ancak, tekerrür uygulamasında kesinleşme tarihinin mi, kesinleşen cezanın ilgili olduğu dönemin mi dikkate alınacağı hususunda idare ile yargı arasında görüş ayrılığı bulunmaktadır.

Gelir İdarei Başkanlığı'ncı çıkarılan 49 no'lu VUK Sirkülerinde; bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gereği belirtildikten sonra, VUK'nın 339 uncu maddesinde yer alan "...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere..." ibaresinin tekerrürün uygulanacağı iki veya beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespitile ilgili olduğu, ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı nev'iden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımı olarak uygulanması gereği belirtilmiştir. Madde yazılı sürenin uygulanmasında ise Anayasa Mahkemesi, "**tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gereği tabiidir**" biçiminde yorum yapmıştır. Bu durumda idari yorum ile yargışal yorum arasında önemli farklılık bulunmakta olup, bu da tekerrür hükümlerinin uygulanmasında hukuki

sorun doğurmaktadır.

*Mahkeme kararına göre, vergi ziyai cezasında tekerrür hükmünün uygulanabilmesine yönelik örnek vermek gerekirse;*

*Gelir vergisi ve katma değer vergisi mükellefi olan Bay (A), 2009 yılina ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi ziyai sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyai cezası 01.09.2010 tarihinde vergi/ceza ihibarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2010 tarihinde kesinleşmiştir.*

*Bay (A) Eylül/2011 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini de süresinde vermemiş ve takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında 2.000 TL tutarında vergi ziyai sebep olduğu tespit edilmiştir. 01.11.2011 tarihinde Bay (A)'ya bir kez daha vergi ziyai cezası kesilmiştir. Buna göre, işlenen ilk fiile ilişkin vergi ziyai cezası kesinleşmiş olduğundan, kesinleşmeden sonra işlenen ikinci fiilden dolayı 01.11.2011 tarihinde Bay (A)'ya kesilen ceza, tekerrür hükmü nedeniyle % 50 artırılmış olarak ve 3.000 TL tutarında uygulanacaktır.*

### **CEVAP 3:**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde, **ehliyetsiz kişi tarafından açılan davaların reddine karar verileceği hükmü altına alınmıştır**. İdari Yargılama Hukukunda ehliyet, kişinin medeni hakları kullanabilme yeteneği yanında, idari dava açmakta menfaatinin olmasını; diğer bir anlatımla, iptali istenilen idari işlemle, meşru, güncel ve doğrudan bir menfaatinin ihlal edilmiş bulunmasını da ifade etmektedir.

İptal davasının tanımı, 2577 İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 08.06.2000 tarih ve 4577 sayılı Kanun'un 5'inci maddesiyle değişik (a) bendinde; "idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar" olarak yapılmaktadır. Bu tanıma göre; iptal davası açılabilmesi için, davacının medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması yanında, ayrıca, iptali istenilen idari işlemin menfaatini ihlal ediyor olması; bu menfaatin de, meşru, güncel ve kişisel nitelik taşıması gereklidir. İdari Yargılama Hukukunda davada taraf olma ehliyetinin bir koşulu olarak kabul edilen menfaat ihlali olmadan, iptal davası açılmasına olanak yoktur. Öte yandan; 2577 sayılı Kanun'un 14'tüncü maddesinin 3'üncü fıkrasının (c) bendinde, ehliyet hususu, ilk inceleme konuları arasında sayılmış; 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde ise, ehliyetsiz kişi tarafından açılan davaların reddine karar verileceği hükmeye bağlanmış olup; bu hükümlere göre, idari dava açan kişinin dava ehliyetinin varlığı, açılan davanın incelenmesi için zorunlu bulunmaktadır.

2577 sayılı İYUK, m.31'de, bu kanunda hükmü bulunmayan hususlarda; ehliyet ve elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı, bu kanun ve 31/1 nci maddesi uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunan haller saklı kalmak üzere,

vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hukum altına alınmıştır.

Ehliyet, genel olarak hukukta, bir hukuk süjesinin haklara sahip olması, haklarını kullanması, vazife, mükellefiyet ve mesuliyetler yüklenmesi hali olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım, hem “hak ehliyeti” hem de “fil ehliyeti” tanımını içermektedir. Hak ehliyeti, hak ve borçlara sahip olabilme iktidarıdır. Fil ehliyeti ise, kişinin kendi davranışlarıyla kendi lehine haklar kazanma veya borçlar yaratabilme ehliyetidir.

Yargılama hukuklarında, “ehliyet” denilince, bundan iki husus anlaşılmaktadır. Birincisi bir davada, davacı veya davalı olabilme yeteneğini; yani “taraf ehliyetini”, ikincisi bir davayı, davacı veya davalı olarak bizzat veya vekil aracılığıyla takip edebilme, dava için gerekli usul işlemlerini yapabilme yeteneğini, yani “dava ehliyetini”. Bu açıdan bakıldığından, taraf ehliyeti, medeni hukuktaki hak ehliyetinin medeni usul hukukundaki büründüğü sekildir. Dava ehliyeti ise, medeni hakları kullanma ehliyetinin, medeni usul hukukundaki büründüğü sekildir.

12.1.2011 tarihli, 6100 sayılı HUKUK MUHAKEMELERİ KANUNU'nun 50 ve devamı maddelerinde taraf ehliyeti düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunun 50 nci maddesinde **Medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olanların**, davada taraf ehliyetine de sahip olduğu hukum altına alındıktan sonra, dava ehliyetinin, medeni hakları kullanma ehliyetine göre belirleneceği, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayanların davada kanuni temsilcileri, tüzel kişiler ise yetkili organları tarafından temsil edileceği belirtilmiştir.

Yukarıdaki düzenlemeler dikkate alındığında Hukuk Muhakemeleri Kanunu “Medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olanlar” ifadesine yer vererek, dava açma ehliyetini Medeni Kanun hükümlerine atf yapmış bulunmaktadır. Gerçek kişilerde, kişilik çوغun sağ olarak doğduğu anda başlar. Bu andan, ölüm anına kadar, kişi davacı olma ehliyetine sahiptir. Hatta cenin, sağ ve tam doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü anda, davacı olma ehliyetini kazanır.

Gerçek kişilerde, kişilik ölümle son bulur. Bu nedenle, ölmüş kişi adına dava açılamaz, dava açılmış olması halinde, dava ehliyet yönünden reddedilir. **Kişi, dava açarken sağ olmasına karşın, davanın devam ettiği süreçte, ölürse nasıl bir yol izleneceği İYUK m. 26'da düzenlenmiştir.** İYUK m. 26'ya göre; yalnız öleni ilgilendiren davalar, davacının ölümü ile konusuz kalacağından, bu davalara ait dilekçeler iptal edilir. Davacının ölümüyle birlikte, konusuz kalan davalar, özellikle mirasçılara intikali elverişli olmayan hakları ilgilendiren davalardır. Özellikle, davacının şahsiyla doğrudan doğruya ilişkili olan davalar bu niteliktir. Ancak, mirasçılara intikali elverişli olan davalarda ise, **dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılars aleyhine takibi yenilemesine kadar, dosyanın işleminden kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır.**

Diğer taraftan, tüzelkişiler, kanunun öngördüğü kurallara göre kuruldukları anda, yani hak ehliyetlerini kazandıklarında davacı olma ehliyetini kazanırlar. Bu bakımından tüzelkişiliğin kazanılma anının belirlenmesi, tüzelkişilerin davacı olma ehliyetleriyle yakından ilişkilidir. Bu nedenle, davanın açıldığı tarihte tüzelkişiliğe sahip bir kuruluşun, davanın devamı sırasında

tüzelkişiliğini devam ettirip ettirmediği, idari yargı mercilerince, davanın her aşamasında göz önüne alınır. Tüzelkişiliği sona ermiş olan bir tüzelkişi, o andan itibaren dava açma ehliyetini yitirir. Tasfiyesi tamamlanarak bu husus ticaret sicilinde tescil edilmekle tüzel kişiliği dolayısıyla hukuki varlığı sona eren şirketin medeni haklarından yararlanma ve bu haklarını kullanma ehliyeti de sona ereceğinden, yargı yerlerinde temsil edilebilmesi de mümkün olmayan şirketin dava açma ehliyetinin bulunmadığı kabul edilmektedir.

Borçlar Kanununun 620. ve devamı maddelerinde düzenlenen adli ortaklık, tüzel kişiliğe sahip değildir. Bu hukuki durum karşısında; **tüzel kişiliği olmayan, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti bulunmayan adı ortaklığın, yargı mercilerinde, yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olmasına olanak bulunmadığından**; dava, adı ortaklığın ortaklarına açılabilecektir. Tüzel kişiliği olmayan, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti bulunmayan adı ortaklığın, yargı mercilerinde, temyiz dahil, yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olmasına olanak yoktur. **Tüzel kişiliği olmayan adı ortaklıklarda dava açma ehliyeti tüm ortakların birlikte dava açma iradesini ortaya koyarak birlikte vekil tayin etmeleri veya birlikte dava açmaları halinde mümkündür.** Bir başka deyişle davanın adı ortaklık adına değil, adı ortaklığın tüm ortakları adına açılması gerekmektedir. Ortaklardan herhangi birinin iradesi dava açılması için yeterli değildir.

Yukarıda açıklanan ehliyetli kişiler vekil aracı ile de dava açabilirler. Bunun için vekilin avukat olması zorunludur.

#### **CEVAP 4:**

- 4 6736 sayılı Kanunun 6/2-a maddesinde Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adı komandit şirketler dahil), kayıtlarında yer aldığı hâlde işletmelerinde mevcut olmayan emtialarını, bu Kanunun yayıldığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar, aynı nev'iden emtialara ilişkin cari yıl kayıtlarına göre tespit edilen gayrisafi kâr oranını dikkate alarak fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirebilecekleri, gayrisafi kâr oranının cari yıl kayıtlarına göre tespit edilemediği hallerde, mükellefin bağlı olduğu meslek odalarının belirleyeceği oranlar esas alınacağı, bu hükmeye göre ödenmesi gereken katma değer vergisinin ilk taksitinin beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitlerin beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödeneceği hükmü altına alınmıştır. Bu kanunun uygulanmasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca çıkarılan (1) seri no'lu Tebliğde de aynen aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir.

**"Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede mevcut olmayan emtia üzerinden hesaplanan KDV'nin beyan edildiği dönemde, ödenecek KDV'nin bu kapsamında belirtilen emtia üzerinden hesaplanan KDV'yi aşması hâlinde, emtia üzerinden hesaplanan KDV'ye isabet eden kısım üç eşit taksitte ödenebilecek, emtia üzerinden hesaplanan KDV'yi aşan ödenecek KDV tutarı ise ilgili dönem KDV beyannamesinin ödeme süresi içinde ödenecektir. Emtia üzerinden hesaplanan KDV tutarından daha düşük tutarda ödenecek KDV çıkması hâlinde ise ödenecek KDV tutarı üç eşit taksitte ödenebilecektir. Ancak talep edilmesi hâlinde, taksitlendirilebilecek tutarın defaten ödenebilmesi de**

*mümkündür.”*

*Yine aynı Tebliğde, fatura düzenlenmek suretiyle Tebliğde açıklandığı şekilde hasılatı kayıtlara intikal ettirilen emtianın daha önceki dönemlerde satıldığı tespit edilmesi hâlinde, düzeltmeye tabi tutulmuş stoklarla ilgili olarak geçmişe yönelik tarhiyat yapılmayacağı gibi ceza ve faiz de uygulanmayacağı açıkça belirtilmiştir. Bu ifade de madde hükümlerinden yararlanması için ödemenin şart olduğu konusunda herhangi bir zorunluluktan bahsedilmemiştir.*

6736 sayılı Kanunun 10/6'ncı maddesi uyarınca taksitlendirilme halinde bu Kanun uyarınca iki taksidin süresinde ödenmesi gerekmektedir. Üçüncü taksidin süresinde ödenmemesi halinde ise kanun hükümlerine göre son taksit birlikte ödenecektir. Ancak, bu madde kapsamına giren KDV açısından özellik arz etmektedir. Şöyled ki ödenmesi gereken verginin beyan edilen verginin altına kalması halinde taksit yapma imkanı olmadığından ödenecek KDV'nin bu kanun kapsamında ödenecek KDV ile illiyet bağı da kopmuş olacaktır. Çünkü, yasal düzenleme şartta bağlı olup, bağımsız bir madde hüviyetindedir. Bu nedenle söz konusu KDV'nin tecili gündeme gelecektir. Nitekim tebliğde, mükelleflerin çok zor durumda bulunmaları nedeniyle borçlarını vadesinde ödeyememeleri hali Kanunun ihlal nedeni sayılmadığı belirtilmiştir. Ayrıca, 10 uncu maddenin 1 numaralı fikrasında da bu maddede yapılan düzenlemelerin bu Kanunun ilgili maddelerindeki başvuru ve ödeme süresine ilişkin hükümler saklı kalmak olduğu hükmü altına alınmıştır. Ayrıca, 10 uncu maddede (3) taksitte yapılacak ödemeler için de herhangi bir faiz öngörülmemiştir.

Yine 6736 sayılı Kanunun 6/2-a maddesinde açık biçimde *bu fıkra hükmünün uygulanmasına ilişkin olarak geçmişe yönelik vergi cezası ve gecikme faizi uygulanmayacağı hükmü altına alınmıştır*. Bu da göstermektedir ki, söz konusu kanun hükümlerinden yararlanan mükellefler açısından yararlanma iradesinin gösterilmesini kanun koyucu tarafından yeterli görmüştür.

Ayrıca, 6736 sayılı Kanunla ilgili olarak Gelir İdaresince sorulara verilen cevaplarda da “Kayıtların düzeltilmesi hususunda 6736 sayılı Kanundan yararlanılmaya devam edilecektir. Ancak tahakkuk eden KDV'nin ödenmeyen taksitlerine 6183 sayılı Kanun kapsamında takibat yapılacak” denilmiştir.<sup>1</sup>

Söz konusu Kanunun 6/2-a maddesi hükmünden yararlanan mükelleflerin bu Kanun hükümlerine ödemesi gereken vergi katma değer vergisi ile diğer vergisel yükümlülüklerdir. Örneğin, düzeltmeye konu emtia ÖTV'ye tabi ise ÖTV ile geçici vergi, gelir ve kurumlar vergisi gibi yükümlülüklerdir. Maliye Bakanlığı'ncı çıkarılan 1 seri no'lu BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA İLİŞKİN 6736 SAYILI KANUN GENEL TEBLİĞ'de, kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede mevcut olmayan emtianın ÖTV'ye tabi olması hâlinde, ilgili mevzuatına göre hesaplanacak ÖTV'ye faturada yer

<sup>1</sup> <http://www.gib.gov.tr/6736-sayili-yapilandirma-kanunu-bilgilendirme-toplantisi-soru-ve-cevapları>.

verileceği ve bu emtianın tabi olduğu genel beyan usul ve esasları dahilinde ilgili dönemde beyan edilip ödeneceği açıklanmıştır. Söz konusu ÖTV taksitlendirilmeyecektir.

6183 sayılı Kanunun 48 nci maddesinde amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veya hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabileceği hükmü altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca çıkarılan 2016/2 sayılı Tahsilat İç Genelgesinde, ilgili mevzuat kapsamında belirlenen diğer şartların sağlanması koşuluyla katma değer vergisinin müracaat tarihinden itibaren 6 ayı geçmeyecek şekilde azami 6 taksitte tecil ve taksitlendirilmesi uygun görülmüştür.

Yukarıda açıklanan yasal düzenlemeler sonucunda 6736 sayılı Bazi Alacakların Yeniden Yapılandırmasına İlişkin Kanun'un 6 nci maddesi uyarınca işletme stoklarında fiilen mevcut olmadığı halde kayıtlarda yer alan emtia nedeniyle stok affından yararlanan ve eczane faaliyetinde bulunmayan bir mükellefin, 6736 sayılı Kanun hükümlerine ödemesi gereken katma değer vergisinin, 6183 sayılı AATUHK'nın 48 nci maddesi uyarınca (6) ayı geçmemek üzere tecil edilebilecektir. KDV dışında kalan, gelir vergisi, kurumlar vergisinin de 2014/1 sayılı Tahsilat İç Genelgesinde açıklanan hususlar doğrultusunda tecil edilebilecektir. Ancak 2014/1 sayılı tahsilat iç genelgesinde yer alan Geçici Vergi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Harçlar (İkmalen tarhiyata dayanan tapu harçları hariç) Fonlar, Paylar (Eğitime Katkı Payı ve buna ait gecikme zammi dahil), Haklar, Ecrimisil ve ek vergilerden olan alacaklar tecil edilmeyecektir.

Diger taraftan, söz konusu madde hükmünden yararlanan mükelleflerin ilgili dönemde verdiği (1) no'lu KDV beyannamesinde bu madde hükümleri uyarınca beyan ettiği tutarlardan sonra da ödenecek KDV'nin de doğmaması muhtemeldir. Bu durumda söz konusu KDV izleyen dönemlerde ödenebilecek olup, bu durumda da mükelleflerin 6736 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanarak (3) taksitte ödeme imkanı da olmayacağıdır. Bu durumda olan mükellef açısından doğan KDV borcunun tecil edilmesi hukuken mümkün olup, eşitlik prensibi uyarınca, aksi durumda olan mükellefler açısından da tecil hükümlerinden yararlanmasında hukuken sakınca bulunmamaktadır. Diğer taraftan yukarıda açıklandığı üzere, bu madde hükmünden yararlanılması nedeniyle dolaylı olarak doğacak ÖTV ve geçici vergi tecil edilmeyecek olup, gelir veya kurumlar vergisi ise tecil edilebilecektir.