

Maliye Bakanlığından:

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ TASLAĐI
(SIRA NO: ...)

1. Giriş

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa, 11/4/2013 tarihli ve 28615 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6455 sayılı Kanunla eklenen 153/A maddesinin uygulanmasına dair izahat ile mezkûr maddenin son fıkrasında yer alan hükme istinaden belirlenen usul ve esaslar işbu Tebliğın konusunu teşkil etmektedir.

2. Yasal düzenleme

213 sayılı Kanuna 6455 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle eklenen 153/A maddesi aşağıdaki gibidir.

“Teminat uygulaması:

Madde 153/A- Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden, serbest meslek erbabının, şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, ticaret şirketlerinde; şirketin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüslerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenlerin işe başlama bildiriminin alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat verilmiş olması şarttır.

Birinci fıkrada sayılanların ortağı oldukları adi ortaklıkların, kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip oldukları ticaret şirketlerinin veya idare ettikleri tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin işe başlama bildiriminde bulunması halinde de birinci fıkra hükmü uygulanır.

Birinci fıkrada sayılanların, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari % 10 ortağı olması, bunları devralması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması halinde, keyfiyetin vergi dairesinin itilainine girdiği tarihten itibaren bir ay içinde birinci fıkrada yer alan şartların yerine getirilmesi bu mükelleflerden yazılı olarak istenir. Otuz günlük süre içinde şartların yerine getirilmemesi ve sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesi halinde, istenilen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak

kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, gecikme zammı tatbik edilerek mükelleften, birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçları ise mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere, bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.

Birinci fıkrada sayılanlar hariç olmak üzere, 359 uncu maddede yer alan sahte belge düzenleme fiilini işledikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca mükellef hakkında yapılan inceleme neticesinde düzenlenen raporla tespit edilenlerden bu durumları kesinleşenlerin, keyfiyetin vergi dairesinin itilama girdiği tarihten itibaren bir ay içinde 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere yazıyla otuz gün içinde teminat göstermesi istenir. Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse teminat bunlardan istenir. Verilen sürede şartların yerine getirilmemesi halinde, istenilen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından bu maddenin birinci fıkrasında sayılan haller dolayısıyla mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği inceleme raporuyla tespit edilenler ve bu durumu kesinleşenler hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır. Bu cezanın uygulanmasında 3568 sayılı Kanunda yer alan usuller tatbik edilir. Sürenin sonunda, meslek mensubunun tekrar faaliyete başlamak istemesi halinde kendisinden bir ay içinde 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere yazıyla teminat istenir. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde dördüncü fıkranın ilgili hükmüne göre işlem yapılır.

3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından dördüncü fıkrada sayılan fiile iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumu kesinleşenlerden beşinci fıkrada yer verilen esaslar dahilinde teminat istenir. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde dördüncü fıkranın ilgili hükmüne göre işlem yapılır.

Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda sayılan hallerde teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin tespit edilmesi halinde; dördüncü fıkrada sayılan hallerde ise teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi halinde alınmış olan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla mükellefe iade edilir. Söz konusu fiillerin işlenmiş olduğunun tespit edilmesi halinde; fiil birinci fıkra kapsamında ise mükellefiyet 160 ıncı maddenin üçüncü fıkrasına göre terkin edilir, terkin tarihi itibarıyla ödenmiş vergi borçları ile işlenmiş olan fiillerden doğan vergi borcu alınan teminattan mahsup edilir, artan tutar mükellefe iade edilir. Fiil dördüncü fıkra kapsamında ise vergi borçları ile işlenen fiilden doğan vergi borçları teminattan mahsup edilir, ayrıca mükelleften mezkûr fıkra hükmünce yeniden

teminat istenir. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde dördüncü fıkranın ilgili hükmüne göre işlem yapılır.

Beşinci ve altıncı fıkralarda belirtilen hallerde, teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde mezkûr fıkralarda yer alan fiillerin işlendiğinin veya bu fiillere iştirak edildiğinin tespit edilmemiş olması halinde alınmış olan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması durumunda meslek mensubuna iade edilir. Söz konusu fiillerin işlendiğinin veya bunlara iştirak edildiğinin tespit edilmesi halinde, fiil beşinci fıkra kapsamında ise meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır. Bu cezanın uygulanmasında 3568 sayılı Kanunda yer alan usuller tatbik edilir. Fiil altıncı fıkra kapsamında ise mezkûr fıkra uyarınca işlem tesis edilir.

Bu madde uyarınca teminat alınan mükelleflerin, teminatın alındığı tarihten sonra tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergi borçlarının tutarı alınan teminat tutarının %10'unu aşması halinde, teminat paraya çevrilerek 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesi uyarınca mükellefin borçlarına mahsup edilir ve mükelleften teminat tutarının tamamlanması istenir. Teminatın tamamlanmaması halinde dördüncü fıkranın ilgili hükmüne göre işlem yapılır.

359 uncu maddede sayılan fiilleri işledikleri veya bu fiillere iştirak ettikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespit edilenlerden bu durumları kesinleşenler ile birinci, ikinci ve üçüncü fıkraların kapsamına girenler veya bu fiillere iştirak edenler, fiilin işlendiği tarihten itibaren altı yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlanamazlar.

Bu madde hükümlerine göre istenecek teminat tutarı, düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan tutarların toplamı, faaliyet alanı, mükellefin hukuki statüsü, faaliyette bulunulan il veya bölge, vergi borcu toplamı, fiilin tekrar edip etmediği gibi kıstaslar esas alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara göre, vergi dairesi müdürünün yazılı talebine istinaden defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı tarafından tayin edilir.

Birinci fıkrada sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenler Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre duyurulur. Bu kapsamda yapılan duyurular vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse, bunlar da duyurulur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Söz konusu 153/A maddesinin on birinci, on ikinci ve on üçüncü fıkraları ile Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden aşağıdaki açıklamaların yapılması uygun bulunmuştur.

3. Başkaca bir ticarî, zirâî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler

3.1. 153/A maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında başkaca bir ticarî, zirâî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilen (bundan böyle kısaca rapora göre re'sen terkin edilen olarak anılacaktır) mükelleflere dair hükümler yer almaktadır.

Bilindiği üzere 213 sayılı Kanunun 5228 sayılı Kanunla değişik 160 ıncı maddesinin ikinci fıkrasında “başkaca bir ticarî, zirai ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dâhil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme istinaden, vergi incelemesine yetkili olanlarca durumu mezkûr hüküm kapsamında olduğu tespit edilen mükelleflerin kayıtları vergi dairesince re’sen terkin edilmektedir. Mükellefiyet kayıtları bu sebeplerle terkin edilen mükelleflerin, terkin işlemi yapan vergi dairesi veya diğer herhangi bir vergi dairesine yeniden işe başlama bildirimini vermesi hâlinde mükellefiyet tesis edilmesinin bir şarta bağlanması buna cevaz veren bir kanun hükmünün mevcut olmayışı sebebiyle mümkün olmamaktaydı. 6455 sayılı Kanunla eklenen söz konusu madde ile mükellefiyet kayıtları rapora göre re’sen terkin edilen mükelleflerle ilgili yeni bir müessese olarak teminat uygulaması ihdas edilmiştir.

3.1.1. 213 sayılı Kanunun 160 ıncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi” hükmüne istinaden mükellefiyet kaydı re’sen terkin edilenlerin bu re’sen terkin işlemi sebebiyle 153/A maddesinin kapsamında olmadığı tabiidir.

3.1.2. Maddenin birinci fıkrası hükmüne göre, rapora göre re’sen terkin edilen mükellef,

- serbest meslek erbabı ise aynı kişinin,
- şahıs işletmesi ise bu işletmenin sahibinin,
- adi şirket ise, şirketi oluşturan ortaklardan her birinin,
- ticaret şirketi ise, şirketin kendisinin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, % 10 ve üzeri hissesine sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari % 10 ve üzeri hisseye sahip olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüslerin,
- tüzel kişiliği olmayan teşekkül ise bunları idare edenlerin

İşe başlama bildiriminde bulunması hâlinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyet kayıtları rapora göre re’sen terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev’iden 75.000 TL’den ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10’undan az olmamak üzere teminat verilmiş olması şarttır. Teminat gösterilmediği takdirde vergi dairesi tarafından mükellefiyetin tesis edilmeyeceğini ifade eden bir yazı ile teminat istenir. Şartlar yerine getirilirse, yerine getirme tarihi itibarıyla mükellefiyet tesis edilir.

Diğer taraftan, raporda münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilen tüzel kişilerin mükellefiyet tesisinden terkin işleminin tarihine kadar geçen süre içerisindeki tüm kanuni temsilcileri, yönetim kurulu üyeleri, % 10’dan fazla hisseye sahip ortakları ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tüm idarecileri hakkında maddenin birinci fıkrası hükmü

tatbik edilecektir. Ancak, raporda sarıh bir şekilde mükellefiyet tesisinden itibaren değil de belirli bir tarihten sonraki faaliyetleri hakkında sahte belge düzenlemek amacını taşıdığına dair tespit varsa, diğer bir ifadeyle bu tarihten önceki dönemler için bir tespit yer almıyorsa söz konusu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri hakkında mezkûr hükümler tatbik edilmeyecektir.

Misal olarak, rapora göre re'sen terkin edilen bir limited şirketin % 20 oranında hissedarı olan ve ticari, zirai ve mesleki bir faaliyetten dolayı mükellefiyet kaydı bulunmayan bir gerçek kişinin herhangi bir vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunması hâlinde gerçek kişinin ve limited şirketin işe başlama tarihi itibarıyla ödenmeyen bir vergi borcunun bulunmaması, ayrıca işe başlama bildiriminde bulunan kişinin 75.000 TL'den ve münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilen limited şirketin düzenlemiş olduğu sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat vermiş olması şarttır.

Hissedarın, şirketin mükellefiyetinin terkin sırasında ticari, zirai ve mesleki bir faaliyetten dolayı mevcut bir mükellefiyetinin bulunması hâlinde ise kendisinden teminat istenmeyecektir. Ancak, hissedarın söz konusu mükellefiyeti herhangi bir neden ile terkin edildikten sonra yeniden mükellefiyet tesis ettirmek istemesi hâlinde teminat hükümleri tatbik edilir.

3.1.3. Öte yandan, sahte belge ticareti yapmak amacıyla hareket edenlerin bazı durumlarda bu amaca yönelik olarak kurdukları şirketlerin veya işletmelerin resmi bir unsuru (ortağı, yöneticisi vs.) olmaktan imtina ettikleri, gerçek mahiyet itibarıyla organizasyonda yer almayan kişileri şirket müdürü, ortağı ve benzeri sıfatlarla istihdam ettikleri fakat bütün organizasyonu kendilerinin idare ettikleri bilinmektedir. Mükellefin başkaca bir ticarî, zirai ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin tespitine yönelik raporda, mükellefin kanuni temsilcileri, ortakları gibi resmi irtibatlılarının haricinde genel itibarıyla sahte belge ticareti organizasyonunu yönettikleri, sahte belge düzenleme fiilini işledikleri, bu fiillere iştirak ettikleri, diğer bir ifadeyle organizasyonun resmi bir unsuru olmasa da, fiili olarak içinde oldukları tespit edilen ve raporda açıkça isimlerine yer verilen bu türden kişilerin de işe başlama bildiriminde bulunmaları hâlinde aynı hükümler tatbik edilir.

Vergi incelemeye yetkililer, yapacakları vergi incelemelerinde bu nevi'den bir durumun var olup olmadığını özellikle araştırır ve yapacakları tespiti raporda ayrıntılı olarak yer verirler.

Örnek 1- Ticari kazancı nedeniyle gelir vergisi mükellefi olan (A) hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, başkaca bir ticarî, zirai ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği, 500.000 TL'lik sahte fatura düzenlediği ve mükellefiyet kaydının 01.12.2013 tarihi itibarıyla kapatılması gerektiğinin tespiti üzerine vergi dairesince mükellefiyeti raporda belirtilen tarih itibarıyla re'sen terkin edilmiştir. Bu şahsın yeniden mükellefiyet açtırmak istemesi durumunda tüm vergi borçlarını ödemiş ve düzenlemiş olduğu sahte faturalarda yer alan tutarın Kanunda yazılı asgari teminat tutarından az olması (500.000 TL * %10 = 50.000 TL) nedeniyle 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 TL tutarında teminat vermiş olması gerekmektedir.

Örnek 2- Sermayesi 1.000.000 TL olan (A) A.Ş. hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet

tesis ettirdiği tespit edilmiş ve 01.10.2013 tarihi itibariyle mükellefiyeti re'sen terkin edilmiştir. (A) A.Ş.'nin kanuni temsilcisinin kendi adına mükellefiyet tesis ettirebilmesi için (A) A.Ş.'nin vergi borçlarının ve şahsına ait vergi borçlarının ödenmiş ve 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 TL'den ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat vermiş olması gerekmektedir.

(A) A.Ş.'nin ortağının mükellefiyet tesis ettirmek istemesi durumunda ise şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olup olmadığı araştırılır, sermaye payının % 10 ve daha fazla olması halinde yukarıda belirtildiği şekilde işlem yapılır.

3.2. 153/A maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre, maddenin birinci fıkrasında sayılan kişilerin şahsen veya doğrudan mükellefiyet tesis ettirmeyip de işe başlama bildiriminde bulunan,

- Bir adi şirketin ortağı,
- Bir ticaret şirketinin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, % 10 veya fazlası nispette hissedarı,
- Tüzel kişiliği olmayan bir teşekkülü idare eden bir kişi

Sıfatını taşıması hâlinde de birinci fıkra hükmü uygulanır. Böyle bir durumda işe başlama bildiriminde bulunan mükellef ile mükellefiyeti maddenin birinci fıkrasında sayılan sebeplerle daha evvel terkin edilmiş olan gerçek veya tüzel kişilerin işe başlama bildiriminde bulunma tarihi itibariyle ödenmeyen bir vergi borcunun bulunmaması, ayrıca işe başlama bildiriminde bulunan kişinin 75.000 TL'den ve rapora göre re'sen terkin edilen kişinin düzenlemiş olduğu sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat vermiş olması şarttır.

3.3. 153/A maddesinin üçüncü fıkrasında, birinci fıkrada sayılan kişilerin (işe başlama bildiriminde bulunmaları hâlinde kendilerinden teminat istenecek olanların) hâlihazırda mükellefiyeti mevcut olan bir adi şirketin, ticaret şirketinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülün kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari % 10 nispetinde ortağı olması, bunları devralması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması hâlinde yapılacak işlemler hüküm altına alınmıştır.

3.3.1. Madde hükmüne göre, mevcut mükellefiyetin kayıtlı olduğu vergi dairesi tarafından, yukarıda sayılan nev'iden bir keyfiyetin ıttılama girmesinden itibaren bir ay içinde, mükellefe hitaben hazırlanacak bir yazıda, rapora göre re'sen terkin edilmiş olan bir gerçek veya tüzel kişinin, fıkrada sayılan statülerden birine sahip olduğu, bu durumda yazının tebliğinden itibaren otuz gün içinde,

- Birinci fıkra hükmüne göre teminat gösterilmesi,
- Kendisinin 213 sayılı Kanun kapsamına giren tüm vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezaları borçlarının ödenmesi,
- Rapora göre re'sen terkin edilen mükellefin tüm vergi borçlarının ödenmesi

gerektiği ifade edilir. Bu durumda mükellefin iki seçeneği bulunmaktadır. Birincisi, yazıyı tebellüğ ettiği tarihten itibaren otuz gün içinde yukarıda sayılan şartları yerine getirmektir. İkinci seçenek ise, söz konusu kişilerin statülerinin bu süre içerisinde sona erdirilmesidir. İki seçenekten birinin verilen sürede yerine getirilmemesi hâlinde teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi

olarak kabul edilmek suretiyle mevcut mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı tahakkuk ettirilmesinden itibaren bu mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir. Ayrıca, birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçları mevcut mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere, bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.

3.3.2. Bu fıkra kapsamında söz konusu kişilerin statülerinin otuz günlük süreden sonra herhangi bir tarihte sona erdirilmesi durumunda teminat alınmışsa iade edilmez, teminat alınmamış ise teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mevcut mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir.

Misal olarak, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna göre mükellefiyeti re'sen terkin edilen (X) A.Ş.'nin yönetim kurulu üyesinin rapor tarihinden sonra (Y) Adi Ortaklığının ortağı olduğunun vergi dairesince tespit edilmesi halinde, ilgili vergi dairesince tespit tarihinden itibaren bir ay içerisinde (Y) Adi Ortaklığından (X) A.Ş.'nin vergi borçlarının ve kendisine ait tüm vergi borçlarının ödenmesi ve 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 TL'den ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat göstermesi yazılı olarak istenir. Otuz günlük süre içerisinde şartların yerine getirilmemesi ve sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesi halinde, istenilen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, gecikme zammı tatbik edilerek mükelleften, birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçları ise mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere, bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.

4. Başkaca bir ticarî, zirai ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler hariç olmak üzere 359 uncu maddede yer alan sahte belge düzenleme fiilini işleyenler

4.1. Söz konusu maddenin dördüncü fıkrasında, rapora göre re'sen terkin edilen mükelleflerden olmayan, ticarî, zirai ve meslekî faaliyeti bulunan ancak bu faaliyetlerinin yanında sahte belge düzenleme fiilini işleyen mükelleflerle ilgili teminat müessesesi hüküm altına alınmıştır. Mezkûr mükelleflerden teminat istenebilmesi için üç temel şartın gerçekleşmesi icap etmektedir. Birincisi, mükellefin sahte belge düzenleme fiilini işlediğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit edilmiş olması; ikincisi bu tespite mükellefin kendisi hakkında yürütülen bir vergi incelemesi neticesinde düzenlenen raporda yer verilmiş olması; üçüncüsü bu tespite dayanılarak yapılan tarhiyatın, idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmamak veya dava konusu edilmesi neticesinde uygun bulunmak suretiyle kesinleşmesidir. Sayılan şartların gerçekleşmesi hâlinde, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, keyfiyetin itilâma girmesinden itibaren bir ay içerisinde mükellefe göndereceği bir yazıda, 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde sayılan nev'iden 75.000 TL'den ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat göstermesini ister. Mükellefin teminat göstermek için yazının tebellüğünden itibaren otuz günlük süresi vardır.

Sahte belge düzenleme fiili bir tüzel kişilik örneğinin bir limited şirket bünyesinde işlenmişse, teminat tüzel kişi mükelleften (şirketten) istenir.

Teminatın verilen sürede gösterilmemesi hâlinde teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı, tahakkuk ettirilmesinden itibaren bu mükelleflerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.

4.2. Maddenin dördüncü fıkrası hükümlerine göre, kendisi hakkında yürütülen bir inceleme neticesinde sahte belge düzenlediği tespit edilen mükelleften, bu tespitin kesinleşmesi halinde teminat istenir. Teminat isteme aşamasına gelmeden, örneğin vergi inceleme raporuna karşı vergi mahkemesinde dava açılması ve yargı yolunun henüz tükenmemiş olması veya kesinleşme tarihinden sonraki bir aşamada mükellefin faaliyetini terk etmiş olması yahut mükellefiyetin re'sen terkin edilmesi halinde, teminat isteme şartları sonradan gerçekleştiğinden mükelleften artık teminat aranmaz. Ancak, söz konusu mükellefin bilahare işe başlama bildiriminde bulunması hâlinde vergi dairesi, işe başlamadan itibaren bir ay içerisinde kesinleşen mahkeme kararına göre alınması gereken söz konusu teminatı mükelleften ister.

Tüzel kişiler bakımından mükellefiyetin re'sen terkin edilmesi söz konusu ise yeniden faaliyete başlamaları durumunda teminat istenir.

5. 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından bu maddenin birinci fıkrasında sayılan haller dolayısıyla mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği inceleme raporuyla tespit edilenler ve bu durumu kesinleşenler

5.1. Mezkûr maddenin beşinci fıkrasında 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarına dair hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümlere göre, başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerin sahte belge düzenleme fiillerine iştirak ettiği bir inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır. Bu cezanın uygulanabilmesi için, meslek mensubu hakkındaki tespite dayanılarak 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre yapılan tarhiyatın idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmamak veya dava konusu edilmesi neticesinde uygun bulunmak suretiyle kesinleşmesi şarttır.

5.2. Meslek mensubunun fiili ile ilgili konunun dava konusu yapılmaması veya konu yargıya intikal etmişse hakkında verilen kesinleşmiş mahkeme kararının meslek mensubunun aleyhinde olması halinde vergi dairesi başkanlıkları/defterdarlıklarca 3 gün içerisinde konu Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir. Gelir İdaresi Başkanlığınca meslek mensubu hakkında söz konusu ceza işleminin uygulanması açısından meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya varsa kesinleşmiş karar ile birlikte bildirim yapılır.

Söz konusu meslek odası tarafından fiili, mahkeme kararıyla veya konunun yargıya gidilmemesi nedeniyle kesinleşen meslek mensubuna üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilmesi hususu Gelir İdaresi Başkanlığınca yapılan bildirimim oda kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 5 gün içerisinde karara bağlanır ve kesin olan bu karar 3 gün içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığına, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine (TÜRMOB) ve meslek mensubuna bildirilir.

5.3. Hakkında söz konusu ceza uygulanan meslek mensubunun sürenin sonunda mesleki faaliyetine tekrar devam etmek istemesi hâlinde, faaliyette bulunacağı yere göre bağlı olacağı vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunması gerekir. İşe başlama bildiriminin alınması üzerine vergi dairesi tarafından, bir ay içerisinde hazırlanacak bir yazı ile yazının tebellüğünden itibaren otuz gün içerisinde meslek mensubundan 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde sayılan nev'iden 75.000 TL'den ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat göstermesi istenir. Teminat miktarı 75.000 TL'den ve meslek mensubu hakkındaki kesinleşmiş tespitin yer aldığı raporda belirlenen sahte belgelerin toplam tutarının % 10'undan az olamaz. Meslek mensubunun yazıyı tebellüğünden itibaren istenilen teminatı göstermesi hâlinde adına mükellefiyet tesis edilir. Teminatı göstermemesi hâlinde ise, mükellefiyet tesis edilir, ancak teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle meslek mensubu adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir.

Teminatın gösterilmemesi hâlinde teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle meslek mensubu adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.

6. 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından dördüncü fıkrada sayılan fiile iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumu kesinleşenler

6.1. Maddenin altıncı fıkrası, 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları hakkında olup, beşinci fıkradan farklı olarak bu fıkrada, rapora göre re'sen terkin edilen mükelleflerden olmayan, ticari, zirai ve mesleki faaliyeti bulunan ancak bu faaliyetlerinin yanında sahte belge düzenleme fiilini işleyen mükelleflerin sahte belge düzenleme fiillerine iştirak ettiği tespit olunan meslek mensuplarına dair hükümler ihtiva etmektedir. Söz konusu fiillere iştirak ettiği tespit olunan meslek mensuplarından beşinci fıkrada yer alan esaslara göre teminat istenecektir. Teminatın istenebilmesi için, tespitin beşinci fıkrada olduğu gibi kesinleşmesi gerekmektedir.

Meslek mensubu hakkında yapılan tarhiyatın, idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmamak veya dava konusu edilmesi neticesinde uygun bulunmak suretiyle kesinleşmesi üzerine vergi dairesi, bir ay içerisinde hazırlayacağı bir yazı ile yazının tebellüğünden itibaren otuz gün içerisinde teminat göstermesini meslek mensubundan ister.

Teminatın gösterilmemesi hâlinde teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle meslek mensubu adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.

Öte yandan, dördüncü fıkrada sayılan fiile iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumu kesinleşen meslek mensupları hakkında 31/10/2000 tarihli ve 24216 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde disiplin cezaları verileceği tabiidir.

7. Teminatın iadesi, fiillerin tekerrürü (Sahte belge düzenleyiciler)

153/A maddesinin yedinci fıkrasında hem birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda sayılan hâller, hem de dördüncü fıkrada sayılan hâl dolayısıyla teminat alınmasını müteakip yapılacak işlemlere, kendisinden teminat istenenlerin hangi

şartlarda teminatlarının iade edileceğine ve fiillerin tekerrürüne dair hükümler yer almaktadır.

7.1. Söz konusu fıkra da yer alan hükümlere göre birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda sayılan hallerden dolayı teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenecek vergi inceleme raporu ile tespit edilmesi durumunda alınmış olan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla mükellefe iade edilir.

Teminatın iade edilebilmesi, fiillerin işlenmemesine bağlı olduğu için, bu mükellefler hakkında söz konusu üç yılın sonundan itibaren en geç 2 ay içinde bir vergi incelemesi başlatılır ve inceleme neticesinde üç yılın tamamında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç herhangi bir fiilin işlenmediği tespitine raporda yer verilmesi hâlinde teminat iade edilir.

7.2. Söz konusu inceleme neticesinde fiillerin işlendiği tespit edilmişse iki farklı durum ortaya çıkacaktır. İnceleme raporunda, teminatı gösteren mükellefin fiillerinin maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu ve mükellefiyet kaydının terkin edilmesi gerektiği ifade edilmişse, mükellefiyet vergi dairesince terkin edilir. Ayrıca, terkin tarihi itibarıyla ödenmemiş vergi borçları ile işlenmiş olan fiillerden doğan vergi borcu alınan teminattan mahsup edilerek artan bir tutar bulunması durumunda mükellefe iade edilir.

Raporda, fiillerinin maddenin dördüncü fıkrası kapsamında olduğu, diğer bir ifadeyle teminatı gösteren mükellefin ticari faaliyetinin yanında sahte belge düzenleme fiili işlediği tespit edilmişse mükellefin tahakkuk etmiş tüm vergi borçları ile sahte belge düzenlemekten doğan borçları tahakkuk etmesinin bakılmaksızın mahsup tarihine kadar hesaplanacak vergi, vergi ziyai cezası, gecikme faizi, varsa gecikme zammı daha evvel alınmış olan teminattan mahsup edilir. Mükelleften dördüncü fıkra hükmünce yeniden teminat göstermesi istenir. Teminatın gösterilmemesi hâlinde ise mezkûr fıkra ile ilgili açıklamalara göre işlem yapılır. Suç raporu ve ilgili prosedür ayrıca takip edilir.

7.3. Yedinci fıkradaki “üç” yıllık süre tamamlanmadan mükellefin faaliyetini terk etmesi durumunda terk tarihinden itibaren en geç 2 ay içinde inceleme başlatılır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenecek vergi inceleme raporu ile tespit edilmesi durumunda (7.1) bölümüne göre işlem yapılır. İnceleme tamamlanmadan yeniden işe başlanması durumunda inceleme neticelendirilmez. Üç yıllık faaliyet süresinin tamamlanması beklenir.

Üç yıllık süre içinde veya sonrasında yeniden işe başlama halinde ise (3.1.2.) bölümüne göre işlem yapılır. Bu durumda üç yıllık sürenin hesabında daha önce faaliyette bulunan süre de dikkate alınır.

7.4. Maddenin dördüncü fıkrasına göre alınan teminatlarla ilgili olarak, teminatın alındığı tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içerisinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma hariç olmak üzere, 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi hâlinde teminat başkaca vergi borcu bulunmaması şartıyla mükellefe iade edilir. Bu durumda, teminatın iade edilmesi fiillerin işlenmemesine bağlı olmakla beraber özel olarak buna yönelik bir inceleme yapılması mecburi değildir. Ancak, mükellef hakkında yürütülen başka

incelemeler veya diğer yollarla mükellefin 359 uncu maddede sayılan fiilleri işlediği tespit edilirse, yedinci fıkranın ikinci cümlesine göre işlem yapılır.

Buna göre, mükellefin tahakkuk etmiş tüm vergi borçları ile sahte belge düzenlemekten doğan borçları daha evvel alınmış olan teminattan mahsup edilir. Mahsup tarihine kadar hesaplanacak vergi, vergi ziyayı cezası, gecikme faizi, varsa gecikme zammı daha evvel alınmış olan teminattan mahsup edilir. Mükelleften dördüncü fıkra hükmüne yeniden teminat göstermesi istenir. Teminatın gösterilmemesi hâlinde ise mezkûr fıkrayla ilgili açıklamalara göre işlem yapılır.

7.5. Yedinci fıkradaki “beş” yıllık süre tamamlanmadan mükellefin faaliyetini terk etmesi durumunda sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma hariç olmak üzere, 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi durumunda (7.4) bölümüne göre işlem yapılır.

Beş yıllık süre içinde veya sonrasında yeniden işe başlama halinde ise (4.1.) bölümüne göre işlem yapılır. Bu durumda beş yıllık sürenin hesabında daha önce faaliyette bulunulan süre de dikkate alınır.

8. Teminatın iadesi, fiillerin tekerrürü (Meslek mensupları)

8.1. Maddenin sekizinci fıkrasında 3568 sayılı Kanuna göre faaliyette bulunan meslek mensuplarından maddenin beşinci ve altıncı fıkralarına göre alınan teminatla ilgili yapılacak işlemler hüküm altına alınmaktadır. Buna göre, her iki fıkraya göre teminatın alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde, başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenleme veya mevcut faaliyetin yanında sahte belge düzenleme fiillerinin işlendiğinin veya bu fiillere iştirak edildiğinin tespit edilmemiş olması hâlinde başkaca vergi borcu bulunmaması şartıyla meslek mensubundan alınan teminat iade edilir.

Söz konusu maddenin beşinci ve altıncı fıkralarında belirtilen fiillerin işlenmediğinin tespiti amacıyla özel bir inceleme yapılması şart değildir. Ancak, teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde mezkûr fıkralarda yer alan fiillerin işlendiğinin veya bunlara iştirak edildiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılacak vergi incelemesi neticesinde düzenlenecek inceleme raporuyla tespit edilmesi halinde, beşinci veya altıncı fıkra kapsamında olan ilk fiilden sonra yeni fiil beşinci fıkra kapsamında ise, konunun Gelir İdaresi Başkanlığınca meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirilmesi üzerine odası tarafından, yapılan bildirim oda kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 5 gün içerisinde meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezası tatbik edilir ve kesin olan bu karar 3 gün içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığına, TÜRMOB’a ve meslek mensubuna bildirilir.

Teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde mezkûr fıkralarda yer alan fiillerin işlendiğinin veya bunlara iştirak edildiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılacak vergi incelemesi neticesinde düzenlenecek inceleme raporuyla tespit edilmesi halinde, yeni fiil altıncı fıkra kapsamında ise söz konusu fıkra hükmüne göre işlem tesis edilerek meslek mensubundan yeniden teminat istenir.

Ayrıca, yeni fiili altıncı fıkra kapsamında olan meslek mensubu hakkında Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde disiplin cezaları verileceği tabiidir.

Meslek mensubu hakkında söz konusu ceza işleminin uygulanması açısından meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirim yapılabilmesi için konu vergi dairesi başkanlıkları/defterdarlıklarca 3 gün içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren ilgili oda yönetim kurulu başkanlığınca uygulanacak olup, meslek mensupları hakkında söz konusu eylemleri sebebiyle verilen geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma veya meslekten çıkarma cezaları; Resmî Gazete’de ve meslek mensubunun bağlı olduğu Oda ve Birlik internet sayfasında yayımlanır ve yöresinde uygun araçlarla ilan olunur.

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma veya meslekten çıkarma cezasını alan meslek mensubu; elindeki işlerini, cezanın kesinleşme tarihinden itibaren 60 gün içerisinde bağlı bulunduğu odaya teslim eder. Oda ise, bu iş veya defter ve belgeleri iş sahiplerine geri verir. İş sahiplerinin isteği halinde, Oda yönetim kurulunca görevlendirilecek bir meslek mensubuna, bu iş veya defter ve belgeler teslim edilir.

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma veya meslekten çıkarma cezalarının kesinleşmesinden sonra serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler iş kabul edemezler ve mühür ya da kaşe kullanamazlar. Bu konuda Odalarca, Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşlara bildirim yapıldıktan sonra önlem olarak yeminli mali müşavirin mühürlerinin, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise ruhsatlarının ve kaşelerinin geri alınması sağlanır.

Meslekten çıkarılanlar ve geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonularlar; bu yasakların gereklerini derhal yerine getirecek olup, bu gerekleri yerine getirmeyenler hakkında Odalar veya Birlik tarafından Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur.

9. Vergi borcu tutarının alınan teminat tutarının %10’unu aşması

Madde uyarınca teminat alınan mükelleflerin, teminatın alındığı tarihten sonra tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergi borçlarının tutarı, alınan teminat tutarının %10’unu aşması halinde, teminat paraya çevrilerek 6183 sayılı Kanununun 47 nci maddesine göre mükellefin borçlarına mahsup edilir.

Diğer taraftan, vergi dairesi bu durumun tespit edilmesinden itibaren bir ay içerisinde hazırlanacak bir yazı ile mükelleften eksik kalan teminat tutarını otuz gün içerisinde tamamlamasını ister. Teminatın tamamlanmaması halinde teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı tahakkuk ettirilmesinden itibaren bu mükelleflerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.

10. Vergi teşvik ve desteklerinden yararlanamayacaklar

10.1. Vergi teşvik ve destekleri vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi indirimleri, vergi ertelemeleri veya vergi matrahından indirimler şeklinde tanınan imkânlarla, vergileme yolu ile belirli faaliyet ve yatırımların özendirilmesini, belirli bölge veya alanlara kaydırılmasını ya da yurt dışındaki faaliyetlerden elde edilen kazançların Türkiye’ye transfer edilmesini sağlayan araçlardır. Bu teşvik tedbirlerinin temel fonksiyonu vergi yükünü azaltma yoluyla yatırıma ayrılacak fonların artırılması, yatırımların arzulanan alanlara ve bölgelere kayması veya yurt içine döviz transferinin sağlanmasıdır.

31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan “Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası (md. 20)”, “Ar-ge indirimi (md. 89/1-9)”, “Girişim sermayesi fonu indirimi (md. 89/1-12)”, “Türkiye’den yurtdışına verilen hizmetlerden sağlanan kazançlarda indirim (89/1-13)”, “Yatırım indirimi (geçici md. 69)”, “Gelir vergisi stopajı teşviki (geçici md. 80)”, “Bireysel katılım yatırımcısı indirimi (geçici md. 82)”; 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan “Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (md. 5/1-b)”, “Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin istisna (md. 5/1-c)”, “Taşınmazlar ve iştirak hisseleri kazanç istisnası (md. 5/1-d)”, “Yurt dışı şube kazançları istisnası (md. 5/1-g)”, “Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazanç istisnası (md. 5/1-h)”, “Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası (md. 5/1-i)”, “Ar-ge indirimi (md. 10/1-a)”, “Girişim sermayesi fonu indirimi (md. 10/1-g)”, “Türkiye’den yurtdışına verilen hizmetlerden sağlanan kazançlarda indirim (md. 10/1-ğ)”, “İndirimli gelir/kurumlar vergisi uygulaması (md. 32/A)”; 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda yer alan teşvikler, 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda yer alan teşvikler, 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan teşvikler, 14/7/2004 tarihli ve 5225 sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanunu ile getirilen teşvikler, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda yer alan teşvikler ile burada sayılmamakla birlikte aynı mahiyetteki muafiyet, istisna, indirim uygulamaları vergi destek ve teşvikleri kapsamında değerlendirilecektir.

Gelir Vergisi Kanununda yer alan “Esnaf muafılığı (md. 9)”, “Serbest meslek kazançlarında istisna (md. 18)”, “GMSİ istisnası (md. 21)”, “Menkul sermaye iratlarında kar payı istisnası (md. 22)”, “Değer artış kazançları istisnası (mükerrer md. 80)”, “Arizi kazançlar istisnası (md. 82)”, “Şahıs sigorta primleri indirimi (md. 89/1-1)”, “Sakatlık indirimi (md. 89/1-3)”, “Sponsorluk harcamaları (md. 89/1-8)”; Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan “İştirak kazançları istisnası (md. 5/1-a)”, “Sponsorluk harcamaları (md. 10/1-b)”, “Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde yer alan bağış ve yardımların matrahtan indirimine ilişkin hükümler” ile burada sayılmamakla birlikte aynı mahiyetteki vergilemede mükerrerliğin önlenmesi, tam ve dar mükellefler arasındaki vergi yükü adaletinin sağlanması, idare ve mükellefler nezdinde iş yükünün hafifletilmesi amacıyla ihdas edilmiş bulunanlar ise vergi destek ve teşvikleri kapsamında değerlendirilmeyecektir.

10.2. Onuncu fıkra hükmüne göre 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işledikleri veya bu fiillere iştirak ettikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespit edilenlerden bu durumları kesinleşenler, sayılan fiillerin işlendiği tarihten itibaren altı yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlanamazlar.

Diğer taraftan, 18/6/2002 tarihli 24789 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde “... sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması halinde bu

mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyat cezası kesilmesi gerekmektedir.” açıklamasına yer verilmiştir. Bu itibarla, vergi incelemesine yetkililerin yaptıkları vergi incelemelerinde mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri bilmeden kullandıkları sonucuna varmaları durumunda bu fiili işleyenler 153/A maddesi kapsamında değerlendirilmez.

10.3. 153/A maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkraları kapsamına girenler veya bu fiillere iştirak edenler, bu fiillerin işlendiği tarihten itibaren altı yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlanamayacaklardır. Bu kapsamda olanların işledikleri fiillerin kesinleşmesi gerekmekte olup, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirildiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunarak mükellefiyet kaydının vergi dairesince terkin edilmesi, vergi teşvik ve desteklerinden yararlanılmaması için yeterlidir.

10.4. Tebliğin (10.2.) bölümünde sayılan kişi ve kurumlar, madde kapsamına giren fiillerin işlendiği tarihten itibaren altı yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlanamayacaklardır.

Altı yıllık sürenin başlangıç tarihi olarak fiilin işlendiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Her ne kadar 359 uncu maddede sayılan fiillerin işlenmesi halinde, fiilleri işleyenlerin bahse konu müeyyideye muhatap olmaları “*durumun kesinleşmesi*” koşuluna bağlanmış olsa da müeyyidenin geçerlilik tarihi olarak fiillerin işlenme tarihinin dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, fiilin işlendiği tarihten itibaren herhangi bir vergi teşvik ve desteğinden yararlanılması durumunda, bu yararlanan teşvik ve destekler nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen veya Hazineye intikal etmeyen vergilerin vergi ziyat ve gecikme faizi ile birlikte alınması gerekmektedir.

11. Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işleyenlerin duyurulması

153/A maddesinin on ikinci fıkrasında, maddenin birinci fıkrasında sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenlerin Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre duyurulacağı, bu kapsamda yapılan duyuruların vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağı, ayrıca fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse, bunların da duyurulacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Kanunun 160 ncı maddesinin 3, 5 ve 6 ncı fıkralarında; işi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellefin işi bırakmış addolunacağı ve mükellefiyet kaydının vergi dairesince terkin edileceği, bu madde kapsamında mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bunların bastırılmış veya tasdik ettirmiş oldukları belgeler ve kullanmış oldukları ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgilerin Maliye Bakanlığınca belirlenecek araçlarla duyurulacağı, bu maddenin

uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükmü bulunmaktadır.

213 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen hükümlerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden Kanunun 160 ncı maddesine göre mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilen mükellefler, 153/A maddesine göre başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilenler ile 359 uncu maddede sayılan fiilleri (sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç) işleyenler ilan edilecektir. 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenler, buna dair tespitin yer aldığı inceleme raporuna istinaden yapılan işlemlerin idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmamak veya muhakeme neticesinde uygun bulunmak suretiyle kesinleşmesi halinde ilan edilir.

Bu kapsamda aşağıda belirtilenlerin Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesinde ilan edilmesi uygun bulunmuştur.

- Mükellefiyet kaydı vergi dairesince re'sen terkin edilenler;
- Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilenler,
- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler,
- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar.

12. Diğer hususlar

12.1. 153/A maddesi kapsamında kesinleşmeden kasıt, tarh edilen vergi ile kesilen cezaların idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmamak veya dava konusu edilmesi neticesinde yargı yollarının tüketilmesiyle uygun bulunmak suretiyle kesinleşmesidir.

12.2. Maddede geçen vergi borcu tabiri, 213 sayılı Kanun kapsamına giren tüm vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezalarını ifade etmektedir.

12.3. Bu madde kapsamında alınacak olan teminatı belirlerken, asgari teminat tutarı olan 75.000 TL ile düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan katma değer vergisi dahil toplam tutarın % 10'unun karşılaştırılması ve yüksek olanın esas alınması gerekir. Vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporda düzenlenmiş olan sahte belge tutarı belirtilmemişse teminat olarak 75.000 TL olarak istenir.

12.4. Maddenin ilgili fıkralarında geçen keyfiyetin vergi dairesinin ıttılama girdiği tarihten itibaren bir ay içinde birinci fıkrada yer alan şartların yerine getirilmesinin mükelleflerden yazılı olarak istenilmesi hususu önem arz etmekte olup, vergi daireleri durumun öğrenilmesinden itibaren mümkün olan en kısa süre sürede ve en geç bir ay içinde yazıyı mükellefe gönderirler.

Söz konusu yazının 213 sayılı Kanununun tebligata dair hükümlerine göre ilgiliye bilinen adresinde, ilanen veya rızası dâhilinde dairede tebliğ edilmesi gerekmektedir. Yazının ilanen tebliğinde, 28/2/2005 tarihli ve 25741 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 345 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (A) bölümünde yapılan açıklamalar dikkate alınır.

12.5. Madde kapsamına giren bir mükellefin birden fazla şirketin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, % 10 ve üzeri hisseye sahip olması, adi ortaklığın ortağı olması durumunda her bir şirketten/ortaklıktan maddenin ilgili fıkralarına göre teminat istenir.

12.6. Maddenin birinci fıkrasında sayılanların yeniden işe başlama, bir şirketin ortağı, kanuni temsilcisi olmaları ile maddede belirtilen diğer durumlarda bu fiilin gerçekleştiği tarihe bakılmaksızın diğer bir ifadeyle herhangi bir süreyle ilişkilendirilmeksizin fıkra hükümleri uygulanır.

12.7. Madde kapsamında yedinci fıkrada bahsi geçen “üç” ve “beş” yıllık süreler istenilen teminatın tamamının alındığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren hesaplanır.

12.8. Maddeye göre başkaca bir ticarî, zirai ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği raporda belirtilen mükelleflerin işe başlama tarihi itibarıyla mükellefiyetleri sona erdirilebilmekte ve ortak(lar)/fiilleri bilfiil işleyenler için tarhiyat/mükellefiyet önerilebilmektedir.

Bu durumda madde uygulamasında belirtildiği şekilde tarhiyat/mükellefiyet önerilenlerin de vergi borçlarının ödenmesi istenir.

Tebliğ olunur.