RANDIMAN
DENETİM YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ
DENETİM ANONİM ŞİRKETİ
İncirli Caddesi Yeşilada Sok.Erman Apt. B. Blok No. 2/7 Bakırköy / İSTANBUL Tel. (0-212) 570 76 45 Pbx Fax : (0-212) 570 76 47

SİRKÜLER

SAYI : 2017 / **14** İstanbul,14.02.2017

KONU : 1- Vergi Usul Kanunu'nun 153/A Maddesinde Düzenlenen "Teminat Uygulaması"na İlişkin 478 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Yayımlandı.

2- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:12) Yayımlandı.

1- Vergi Usul Kanunu'nun 153/A Maddesinde Düzenlenen "Teminat Uygulaması"na İlişkin 478 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Yayımlandı.

Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesinde, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporu ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilenlerin yeniden mükellefiyet tesis ettirme talebiyle vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, aynı kanun dışı fiilleri işlemelerinin önüne geçmek adına bir takım tedbirler alınmakta ve bu kişilerin yeniden işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde adlarına mükellefiyet tesis edilebilmesi için idareye teminat göstermeleri istenilmektedir.

Bu Tebliğ ile söz konusu uygulanmanın usul ve esasları aşağıdaki başlıklar altında açıklanmıştır.

- Münhasıran sahte belge düzenlenmesi nedeniyle mükellefiyet kayıtlarının re'sen terkin edilmesi halinde teminat uygulaması
- Mevcut faaliyet yanında sahte belge düzenlenmesi halinde teminat uygulaması
- Vergi borcu tutarının alınan teminat tutarının %10'unu aşması
- Teminat tutarının belirlenmesi
- 213 Sayılı Kanun'un 153/A maddesinin birinci fıkrası kapsamına girenler ile 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işleyenlerin duyurulması
- Teminat uygulamasına ilişkin diğer hususlar

2- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:12) Yayımlandı.

11 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 12 seri numaralı KV Genel Tebliği ile; KOBİ birleşmelerinde ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması ile TUGS'a kayıtlı gemilerin devrinden elde edilen kazançlara ilişkin kurumlar vergisi istisnası uygulaması hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

- TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların 27 Ocak 2017 tarihinden itibaren bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden doğan kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir.

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin birinci fıkrası kapsamında birleşen, sanayi sicil belgesi sahibi ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta boy işletmelerin (KOBİ) kazançlarına geçici süreyle indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. İndirimli oran; devrolan KOBİ'nin sadece birleşme tarihine kadar olan kazancına, devralan KOBİ'nin ise birleşmenin gerçekleştiği hesap dönemi de dahil olmak üzere 3 yıllık kazancına uygulanacaktır. İndirim oranı % 75'i geçmemek üzere Bakanlar Kurulu'nca belirlenecektir.

Buna göre KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

- Birleşmenin, Kanun'un 19. maddesinde yer alan devir şartlarını taşıması,

- Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,

- Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması,

şarttır.

Vergi Usul Kanunu'nun 153/A Maddesinde Düzenlenen "Teminat Uygulaması"na İlişkin 478 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:12) aşağıdadır.

Saygılarımızla.

RANDIMAN DENETİM YEMİNLİ

MALİ MÜŞAVİRLİK VE

BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 12)

MADDE 1 – 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nin "5.12.1.1. Yasal düzenleme ve istisnanın kapsamı" başlıklı bölümünün üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

"Ayrıca, 18/1/2017 tarihli ve 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere; "Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, gemi ve yatların, Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanır. Ancak, bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri halinde, bunların en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı aranır." hükümlerini içeren üçüncü fıkra eklenmiştir.

Bu kapsamda, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların 6770 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 27/1/2017 tarihinden itibaren bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya başka suretlerle devrinden doğan kazançlar için de bu istisnadan yararlanılabilecektir. Öte yandan, yurt dışından ithal edilerek 4490 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden elde edilecek kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olmaları şartı aranacaktır."

MADDE 2 – Aynı Tebliğin "32.2. İndirimli kurumlar vergisi" başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

"**32.3. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması**

6770 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine eklenen beşinci fıkrada; "(5) 19 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulatmaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknolojili ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükümlerine yer verilmiştir.

32.3.1. KOBİ tanımı

19/10/2005 tarihli ve 2005/9617 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, küçük ve orta büyüklükte işletme, ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve anılan Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimler veya girişimler olarak tanımlanmıştır.

5520 sayılı Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulanması bakımından küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ); birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve aynı hesap dönemine ilişkin gelir tablosunda yer alan yıllık net satış hasılatı veya bu dönemin sonunda çıkarılan bilançonun aktif toplamından herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeleri ifade etmektedir. Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam etme kriterinin tespitinde, sigorta bildirgeleri esas alınmak suretiyle hesaplanan yıllık ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 2016 hesap döneminde vermiş olduğu sigorta bildirgelerine göre on iki aylık dönem boyunca toplam 2.892 çalışan bildiriminde bulunmuştur. Ayrıca 31/12/2016 tarihli bilançosunun aktif toplamı 45.000.000.- TL olup 2016 hesap dönemine ait gelir tablosuna göre net satış hasılatı 34.000.000.-TL'dir.

(A) Ltd. Şti.'nin 2016 hesap dönemine ilişkin yıllık ortalama çalışan sayısı (2.892 / 12 = 241) 250'nin altında olduğundan ve bu dönemin sonunda çıkarılan bilançosunun aktif toplamı her ne kadar kırk milyon Türk Lirasının

üzerinde olsa da yıllık net satış hasılatı kırk milyon Türk Lirasını aşmadığından, 2017 yılında gerçekleştirilecek birleşmeler açısından (A) Ltd. Şti. Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulamasında KOBİ niteliğini haiz bulunmaktadır.

Bir kurum, 250'den az işçi çalıştırmakla birlikte, bir önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışları ve net aktif toplamının her ikisi de kırk milyon TL'den fazla ise KOBİ kapsamında değerlendirilmeyecektir.

32.3.2. KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasının şartları

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümleri kapsamında, KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

a) Birleşmenin, Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması,

b) Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,

c) Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması

şarttır.

32.3.2.1. Birleşmenin, Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulaması bakımından birleşme, KOBİ'lerin Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında gerçekleştirdikleri devirleri ifade etmektedir. Dolayısıyla, Kanunun 32 ncimaddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden yararlanılabilmesi için birleşmenin, bu Tebliğin (19.1) bölümünde yapılan açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilen devir niteliğinde olması şarttır.

32.3.2.2. Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinin uygulanması bakımından birleşen kurumların KOBİ niteliğini taşımaları şarttır.

Buna göre, KOBİ niteliğinde olmayan kurumlarla gerçekleştirilen devirler dolayısıyla anılan fıkra hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

32.3.2.3. Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden sadece, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden KOBİ'lerin yararlanmaları mümkündür. Bu kapsamda, birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz olmaları ve fiilen de üretim faaliyetiyle iştigal etmeleri şarttır.

Dolayısıyla, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmekle birlikte sanayi sicil belgesini haiz olmayan KOBİ'ler, diğer şartları taşısalar dahi bu fıkra hükümlerinden yararlanamazlar.

32.3.3. Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası kapsamında, şartları sağlayan KOBİ'lerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına, Bakanlar Kurulunca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Örnek: 1/8/2017 tarihinde KOBİ niteliğindeki (A) Ltd. Şti., KOBİ niteliğindeki mevcut (B) A.Ş.'ye Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında devrolunmuştur.

Buna göre,

a) (A) Ltd. Şti.'nin 1/1/2017-1/8/2017 kıst döneminde ve

b) (B) A.Ş.'nin de;

- 1/1/2017-31/12/2017 hesap döneminde,
- 1/1/2018-31/12/2018 hesap döneminde,
- 1/1/2019-31/12/2019 hesap döneminde

münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan, üretim faaliyetleri dışında elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanmayacaktır.

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacak kazançlar münhasıran üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar olduğundan, birleşilen kurumun muhasebe kayıtlarını üretim faaliyetlerine ilişkin kazançlarını diğer kazançlarından ayrı olarak tespitine imkan verecek şekilde tutması gerekmektedir.

Devir tarihinden sonra, devir tarihi itibarıyla faaliyette bulunulan alanlardan farklı alanlarda üretim faaliyetlerine başlanılması halinde, bu yeni üretim faaliyetlerinden kalan süre içerisinde elde edilen kazançlara da söz konusu fıkra hükmü kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanabilecektir.

Ayrıca, birleşmeden sonra birleşilen kurumun KOBİ niteliğini kaybetmesi münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir."

MADDE 3 – Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 4 – Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ
(SIRA NO: 478)

1. Amaç ve Kapsam

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153/A maddesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

2. Dayanak

Bu Tebliğ, 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin on üçüncü fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır.

3. Tanımlar ve Kısaltmalar

Bu Tebliğde geçen;

a) 6183 sayılı Kanun: 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu,

b) 193 sayılı Kanun: 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununu,

c) 213 sayılı Kanun: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununu,

ç) 3568 sayılı Kanun: 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununu,

d) Bakanlık: Maliye Bakanlığını,

e) Başkanlık: Gelir İdaresi Başkanlığını,

f) Mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilenler: Bu Tebliğ uygulaması bakımından, 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 edilen ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunarak mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenleri,

g) Teminat: 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinde yer alan ve her yıl yeniden değerleme oranına göre belirlenen asgari tutardan (2017 yılı için 90.000 TL) az olmamak üzere, düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan (vergiler dahil) toplam tutarın % 10'u olarak hesaplanan ve 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan; parayı, bankalar tarafından verilen süresiz teminat mektuplarını, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetlerini veya bu senetler yerine düzenlenen belgeleri,

ğ) TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğini,

h) Vergi borcu: Bu Tebliğ uygulaması bakımından, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince tahsil edilen ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergi, resim, harçlar, vergi cezaları ile bunlara bağlı gecikme faizi ve gecikme zamlarını,

ifade eder.

4. Münhasıran Sahte Belge Düzenlenmesi Nedeniyle Mükellefiyet Kayıtlarının Re'sen Terkin Edilmesi Halinde Teminat Uygulaması

4.1. Mükellefiyet Kayıtları Re'sen Terkin Edilen Gerçek/Tüzel Kişiler ve Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküller ile Bunlarla İlişkili Sayılanlar İçin Teminat Uygulaması

213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre, mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefin;

- Serbest meslek erbabı olması durumunda kendisince,
- Şahıs işletmesi (193 sayılı Kanun uyarınca elde etmiş oldukları ticari kazançları gerçek veya basit usulde vergilendirilen gerçek kişiler ile zirai kazançları gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler tarafından işletilen işletmeler) olması durumunda sahibince,
- Adi ortaklık olması durumunda ortaklardan her biri tarafından,
- Ticaret şirketi olması durumunda şirketin kendisi, kanuni temsilcileri, yönetim kurulu üyeleri, söz konusu şirketin asgari % 10 ve üzeri hissesine sahip olan gerçek veya tüzel kişiler ya da zikredilen tüm bu kişilerin asgari %

10 ve üzeri hisseye sahip olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüsler tarafından,

- Tüzel kişiliği olmayan teşekkül olması durumunda bunları idare edenler tarafından

işe başlama bildiriminde bulunulması halinde, adlarına mükellefiyet tesis edilebilmesi; bunların ve mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilenlerin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi ve teminat verilmesi şartlarına bağlıdır.

Aynı şartlar, yukarıda sayılanlar dışında olup vergi inceleme raporlarında münhasıran sahte belge düzenleme fiilinin işlenmesinde bilfiil bulundukları tespit edilenlerin işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde de geçerlidir.

Bu kapsamda olup işe başlama bildiriminde bulunanların mükellefiyetleri şartlar yerine getirilmediği takdirde tesis edilmeyecektir. Şartların yerine getirilmesi halinde ise bu tarih itibarıyla mükellefiyet tesis edilecektir.

4.1.1 Mükellefiyet Kayıtları Re'sen Terkin Edilen Gerçek Kişiler İçin Teminat Uygulaması

213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre, mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefin gerçek kişi olması ve bu mükelleflerin yeniden mükellefiyet tesis ettirmek için işe başlama bildiriminde bulunması halinde, maddenin birinci fıkrasında belirtilen şartlar yerine getirilmeden mükellefiyetleri tesis edilmeyecektir. Buna göre mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilmiş olan;

- Serbest meslek erbapları,
- Şahıs işletmesi sahipleri,
- Adi ortaklıkların gerçek kişi ortakları

bu kapsamda değerlendirilecek olup, söz konusu kişilerin ticari, zirai ve mesleki kazançları nedeniyle mükellefiyet tesis ettirebilmeleri için tüm vergi borçlarının ödenmiş ve teminat verilmiş olması gerekmektedir.

Örnek 1: Ticari faaliyeti nedeniyle Gaziantep Şahinbey Vergi Dairesinin mükellefi olan Bay (A) hakkında vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporunda, başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği, toplam 500.000 TL tutarında sahte belge düzenlediği ve mükellefiyet kaydının 27/11/2014 tarihi itibarıyla terkin edilmesi gerektiği tespitine yer verilmiştir. Bunun üzerine vergi dairesince, Bay (A)'nın mükellefiyet kaydı, raporda belirtilen tarih itibarıyla re'sen terkin edilmiştir.

Bay (A)'nın, 2017 yılında Ankara Ulus Vergi Dairesine işe başlama bildiriminde bulunması durumunda, mükellefiyetinin tesis edilebilmesi için varsa tüm vergi borçlarının ödenmiş ve rapor ile tespit edilmiş sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'unun (500.000 TL x %10 = 50.000 TL) 2017 yılı için geçerli asgari teminat tutarından az olması nedeniyle 90.000 TL tutarında teminat verilmiş olması gerekmektedir.

4.1.2. Mükellefiyet Kayıtları Re'sen Terkin Edilen Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekkül İdarecileri İçin Teminat Uygulaması

213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre, işe başlama bildirimi alınması üzerine kendisinden maddenin birinci fıkrasında belirtilen şartları yerine getirmesi istenecekler arasında, mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecileri de bulunmaktadır.

Buna göre, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler gibi mükellefiyeti bulunan ancak ayrı bir tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin tespiti üzerine mükellefiyet kaydının re'sen terkin edilmesi durumunda, bu teşekküllerin münhasıran sahte belge düzenleme fiilinin işlenmiş olduğu dönemde idarecisi olan kişilerin işe başlama bildirimlerinin alınması üzerine, maddenin birinci fıkrasında belirtilen şartlar yerine getirilmeden mükellefiyetleri tesis edilmeyecektir.

Diğer taraftan, tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerin mükellefiyetlerinin terkin tarihi itibarıyla bunları idare edenlerin ticari, zirai veya mesleki bir faaliyetten dolayı mevcut bir mükellefiyetleri varsa bu mükellefiyetleri veya bu mükellefiyetlerin başka bir vergi dairesine nakledilmesi nedeniyle bu aşamada kendilerinden maddenin birinci fıkrasındaki şartları yerine getirmeleri istenmeyecektir. Ancak, mezkûr kişilerin mükellefiyetleri herhangi bir neden ile terkin edildikten sonra yeniden mükellefiyet tesis ettirmek için işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, maddenin birinci fıkrası hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Örnek 2: Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit olunan ve rapora istinaden mükellefiyet kaydı 30/11/2015 tarihi itibarıyla Ankara Cumhuriyet Vergi Dairesi tarafından re'sen terkin edilen tüzel kişiliği olmayan mükellef (B) teşekkülünün, münhasıran sahte belge düzenleme fiilinin işlenmiş olduğu dönemde idarecisi olan Bay (C)'nin İstanbul Sarıgazi Vergi Dairesine 2017 yılında işe başlama bildiriminde bulunması halinde, mükellefiyetinin tesis edilebilmesi için Bay (C)'nin ve (B) teşekkülünün varsa tüm vergi borçlarının ödenmiş ve Bay (C) tarafından teminat verilmiş olması şarttır.

(B) teşekkülünün mükellefiyetinin terkin tarihi itibarıyla Bay (C)'nin, ticari, zirai veya mesleki bir faaliyetten dolayı mevcut bir mükellefiyeti varsa bu mükellefiyeti veya bu mükellefiyetin başka bir vergi dairesine nakledilmesi nedeniyle bu aşamada birinci fıkrada belirtilen şartların yerine getirilmesi istenmeyecektir. Ancak, Bay (C)'nin bu mükellefiyeti herhangi bir neden ile terkin edildikten sonra yeniden mükellefiyet tesis ettirmek için işe başlama bildiriminde bulunması halinde, maddenin birinci fıkrası hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

4.1.3. Mükellefiyet Kayıtları Re'sen Terkin Edilen Tüzel Kişiler ile Bunlarla İlişkili Sayılanlar İçin Teminat Uygulaması

213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre, mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefin tüzel kişi (ticaret şirketi) olması durumunda bu mükelleflerin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, asgari % 10 ve üzeri hissesine sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bu kişilerin asgari % 10 ve üzeri hisseye sahip olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüslerin işe başlama bildiriminin alınması üzerine maddenin birinci fıkrasında belirtilen şartlar yerine getirilmeden mükellefiyetleri tesis edilmeyecektir.

Ancak ticaret şirketlerinin mükellefiyetlerinin terkin tarihi itibarıyla bu şirketlerle ilişkili olan kişilerin (kanuni temsilci, yönetim kurulu üyeleri vd.) ticari, zirai veya mesleki bir faaliyetten dolayı mevcut bir mükellefiyeti varsa bu mükellefiyetleri veya bu mükellefiyetlerin başka bir vergi dairesine nakledilmesi nedeniyle bu aşamada kendilerinden maddenin birinci fıkrasında belirtilen şartları yerine getirmesi istenmeyecektir. Bununla birlikte, mezkûr kişilerin mükellefiyetleri herhangi bir neden ile terkin edildikten sonra yeniden mükellefiyet tesis ettirmek için işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, maddenin birinci fıkrası hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Örnek 3: Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit olunan ve rapora istinaden mükellefiyet kaydı 30/11/2015 tarihi itibarıyla Ankara Cumhuriyet Vergi Dairesi tarafından re'sen terkin edilen (Ç) Ltd. Şti.'nin, münhasıran sahte belge düzenleme fiilinin işlenmiş olduğu dönemde % 10 ve üzeri nispette hissedarı olan Bay (D)'nin İstanbul Sarıgazi Vergi Dairesine 2017 yılında işe başlama bildiriminde bulunması halinde mükellefiyetinin tesis edilebilmesi için Bay (D)'nin ve (Ç) Ltd. Şti.'nin varsa tüm vergi borçlarının ödenmiş ve Bay (D) tarafından teminat verilmiş olması şarttır.

(Ç) Ltd. Şti.'nin mükellefiyetinin terkin tarihi itibarıyla Bay (D)'nin, ticari, zirai veya mesleki bir faaliyetten dolayı mevcut bir mükellefiyeti varsa, bu mükellefiyeti veya bu mükellefiyetin başka bir vergi dairesine nakledilmesi nedeniyle kendisinden bu aşamada birinci fıkradaki şartları yerine getirmesi istenmeyecektir. Ancak, Bay (D)'nin bu mükellefiyeti herhangi bir neden ile terkin edildikten sonra yeniden mükellefiyet tesis ettirmek için işe başlama bildiriminde bulunması halinde, maddenin birinci fıkrası hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Örnek 4: İstanbul Şişli Vergi Dairesinin mükellefi olan (E) A.Ş. hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilmiş ve rapora istinaden 30/9/2014 tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilmiştir.

(E) A.Ş.'nin, münhasıran sahte belge düzenleme fiilinin işlenmiş olduğu dönemde kanuni temsilcisi olan Bay (F)'nin kendi adına 2017 yılında Erzurum Aziziye Vergi Dairesine mükellefiyet tesis ettirebilmesi için şahsının ve (E) A.Ş.'nin varsa tüm vergi borçlarının ödenmiş ve teminat verilmiş olması gerekmektedir.

(E) A.Ş.'nin ortağının 2017 yılında Antalya Üçkapılar Vergi Dairesine mükellefiyet tesis ettirmek istemesi durumunda ise ortağın münhasıran sahte belge düzenleme fiilinin işlenmiş olduğu dönemde şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olup olmadığına bakılarak, sermaye payının % 10 ve üzeri nispette olması halinde maddenin birinci fıkrası hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Örnek 5: 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 olunan Ankara Ostim Vergi Dairesinin mükellefi (G) Ltd. Şti.'nin mükellefiyet kaydı, raporda belirtilen 24/6/2014 tarihi itibarıyla re'sen terkin edilmiştir.

(G) Ltd. Şti.'nin üç gerçek kişi ortağı bulunmakta olup, Bay (H)'nin ortaklık payı % 90, Bay (I)'nın ortaklık payı % 4 ve Bay (İ)'nin ortaklık payı % 6'dır. Bay (İ) aynı zamanda şirketin kanuni temsilcisidir.

Bursa Setbaşı Vergi Dairesi tarafından işe başlama bildirimi alınan (J) A.Ş.'nin evraklarının tetkikinden, (G) Ltd. Şti.'nin % 4 payla ortağı olan Bay (I)'nın yeni kurulan (J) A.Ş.'nin sermayesinin % 15'ine sahip olduğu anlaşılmıştır. Bay (I), (G) Ltd. Şti.'nin sermayesinin % 10'undan azına sahip olduğundan ve (G) Ltd. Şti.'de kanuni temsilci veya yönetim kurulu üyesi vasfını haiz olmadığından, (J) A.Ş. hakkında madde kapsamında işlem yapılmayacaktır.

Bay (İ)'nin, (J) A.Ş.'ye %10'dan daha az sermaye payıyla ortak olması halinde de konu madde kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ancak, Bay (İ)'nin, (G) Ltd. Şti.'deki ortaklık payı % 6 olmasına rağmen söz konusu şirkette kanuni temsilci olması nedeniyle, (J) A.Ş.'ye yönetim kurulu üyesi, kanuni temsilci veya asgari % 10 payla ortak olması halinde, maddenin birinci fıkrasındaki şartlar yerine getirilmeden (J) A.Ş.'nin mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

4.1.4. Münhasıran Sahte Belge Düzenleme Fiilinin İşlenmesinde Bilfiil Bulundukları Tespit Edilenler İçin Teminat Uygulaması

Mükellefin başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğini tespit eden raporda, sahte belge düzenleme fiilinin işlenmesinde bilfiil bulundukları tespit edilen ve raporda açıkça isimlerine yer verilen kişilerin işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde de maddenin birinci fıkrası hükümleri tatbik edilir.

Örnek 6: Ankara Kızılbey Vergi Dairesi mükelleflerinden (K) A.Ş. hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporda, mükellefin başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunduğu tespiti üzerine vergi dairesince mükellefiyet kaydı 20/4/2015 tarihi itibarıyla re'sen terkin edilmiştir. Söz konusu raporda, anılan şirket ile herhangi bir ortaklık veya idarecilik ilişkisi

bulunmayan Bay (L)'nin sahte belge düzenleme faaliyetinde bilfiil bulunduğu tespit edilmiştir.

Bay (L) tarafından 2017 yılında yapılan işe başlama bildirimi üzerine adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için, (K) A.Ş.'nin ve Bay (L)'nin varsa tüm vergi borçlarının ödenmiş ve Bay (L)'den teminat alınmış olması gerekmektedir.

4.1.5. Münhasıran Sahte Belge Düzenleme Fiilinin Belirli Bir Tarihten Sonra İşlenmeye Başlanmış Olması

Vergi inceleme raporunda münhasıran sahte belge düzenleme fiilinin, mükellefiyet tesisinden itibaren değil de belirli bir tarihten sonra işlenmeye başlandığı tespit edilmişse raporda belirtilen bu tarihten önceki dönemlere ilişkin kanuni temsilciler, yönetim kurulu üyeleri, asgari % 10 hisseye sahip ortaklar, bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüsler ile adi ortaklık ortakları ve tüzel kişiliği olmayan teşekkül idarecileri hakkında birinci fıkra hükümleri tatbik edilmez.

Örnek 7: 24/9/2013 tarihinde kurulmuş olan (M) A.Ş. hakkında düzenlenen rapor ile 14/5/2015 tarihinden itibaren münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla faaliyette bulunduğu tespit edilmiş ve Bursa İnegöl Vergi Dairesince mükellefiyet kaydı raporda belirtilen tarih itibarıyla re'sen terkin edilmiştir.

Şirketin kurucu ortaklarından olan Bay (N) % 30'luk hissesinin tamamını 10/4/2014 tarihinde Bay (O)'ya devrederek şirketten ayrılmıştır. Dolayısıyla Bay (N)'nin işe başlama bildiriminde bulunması halinde birinci fıkradaki şartlar aranmadan mükellefiyeti tesis edilecektir.

4.1.6. İşe Başlama Bildiriminde Bulunulması Gerekmeyen Mükellefiyet Tesisleri

193 sayılı Kanuna göre ticari, zirai ve mesleki kazançlar dışında gelir elde eden gerçek kişiler, maddenin birinci fıkrasında sayılanlardan olsalar dahi bu gelirlerinin vergilendirilmesi için işe başlama bildiriminde bulunmak zorunda olmadıklarından, bu kişiler adına tesis edilecek gelir vergisi mükellefiyetleri için maddenin birinci fıkra hükümleri uygulanmaz.

4.1.7. Mükellefiyet Tesis Ettirmeksizin Kayıt Dışı Faaliyette Bulunduğu Tespit Edilenlerin Durumu

213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılanlardan olup işe başlama bildiriminde bulunması gerekirken, faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında sürdürenlerin bu durumlarının tespiti halinde, bu kişiler hakkında idarece teminat istenmeden mükellefiyete ilişkin gerekli işlemler tesis ettirilir.

Bu durumda mükellefiyet tesis tarihinden itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesi tarafından; otuz gün içerisinde teminat verilmesi ve mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefin ve kendilerinin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi, yazılı olarak talep edilir.

Yazının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde bu şartlar yerine getirilmezse istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi kabul edilmek suretiyle söz konusu mükellefler adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı, bu mükelleflerden 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

Otuz günlük süre sonunda bu şartların yerine getirilmemesi halinde, mükelleflerin açılmış olan mükellefiyet kayıtları vergi dairesi tarafından ayrıca terkin edilir.

Mükelleflerin faaliyetlerine devam etmek istemeleri durumunda, mükellefiyetin tesis edilebilmesi için mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefin ve kendilerinin varsa tüm vergi borçları ile teminat alacağı tutarının ödenmiş olması şarttır.

4.2. Tebliğin (4.1) No.lu Bölümünde Sayılan Gerçek ve Tüzel Kişiler ile Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerle Bağlantılı Olan Adi Ortaklıkların, Ticaret Şirketlerinin ve Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerin İşe Başlama Bildiriminde Bulunması Halinde Teminat Uygulaması

213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre, maddenin birinci fıkrasında sayılanların şahsen veya doğrudan mükellefiyet tesis ettirmeyip de işe başlama bildiriminde bulunan;

- Bir adi ortaklığın ortağı,
- Bir ticaret şirketinin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, % 10 veya fazlası nispette hissedarı veya
- Tüzel kişiliği olmayan bir teşekkülün idarecisi

sıfatını taşımaları halinde de maddenin birinci fıkrası hükmü uygulanacaktır.

Buna göre, maddenin birinci fıkrasında 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 bulunmaları durumunda, bunlar nezdinde mükellefiyet tesis edilebilmesi için, kendileri ile mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilenlerin, varsa tüm vergi borçlarının ödenmiş ve teminat verilmiş olması şarttır.

Örnek 8: Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit olunan Bay (Ö)'nün mükellefiyet kaydı, Ankara Ostim Vergi Dairesince raporda belirtilen 24/6/2014 tarihi itibarıyla re'sen terkin edilmiştir.

Bursa Nilüfer Vergi Dairesince işe başlama bildirimi alınan (P) A.Ş.'nin evraklarının tetkikinden, Bay (Ö)'nün, (P) A.Ş.'de en az % 10 ortaklık payının olduğu veya kanuni temsilci/yönetim kurulu üyesi vasfını haiz

bulunduğu tespit edildiğinde, maddenin birinci fıkrasındaki şartları yerine getirmeden (P) A.Ş.'nin mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Örnek 9: 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 edilen (R) Ltd. Şti.'nin mükellefiyet kaydı Ankara Kavaklıdere Vergi Dairesince raporda belirtilen 18/9/2014 tarihi itibarıyla re'sen terkin edilmiştir.

(R) Ltd. Şti.'nin iki gerçek kişi ortağı bulunmakta olup, bunlardan Bay (S)'nin ortaklık payı % 70, Bay (Ş)'nin ortaklık payı ise % 30'dur. Ayrıca, Bay (S)'nin Ankara Kızılbey Vergi Dairesinin faal mükelleflerinden (T) A.Ş.'de 17/9/2013 tarihinden itibaren % 10 ortaklık payı mevcut bulunmaktadır.

2017 yılında Ankara Ostim Vergi Dairesi tarafından işe başlama bildirimi alınan (U) Ltd. Şti.'de, (T) A.Ş.'nin % 10 ortaklık payı bulunduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, (U) Ltd. Şti.'nin mükellefiyetinin tesis edilebilmesi ancak (R) Ltd. Şti.'nin ve (U) Ltd. Şti.'nin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi ve (U) Ltd. Şti.'nin vereceği teminat ile mümkündür.

Öte yandan, Bay (S)'nin % 10 ortaklık payının bulunduğu (T) A.Ş. hakkında, keyfiyetin Ankara Kızılbey Vergi Dairesinin ıttılaına girdiği tarihten itibaren maddenin üçüncü fıkrası kapsamında bu Tebliğin (4.3) No.lu bölümünde açıklandığı şekilde işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

4.3. Tebliğin (4.1) No.lu Bölümünde Sayılan Gerçek ve Tüzel Kişiler ile Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerin; Mükellefiyeti Bulunan Adi Ortaklık, Ticaret Şirketi ve Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekkül Ortağı, Kanuni Temsilcisi veya İdarecisi Olması, Bunları Devralması, Kısmen veya Tamamen Bunlara Devrolunması Halinde Teminat Uygulaması

4.3.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin üçüncü fıkrasında, birinci fıkrada sayılan kişilerin; bir adi ortaklığın, ticaret şirketinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülün kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari % 10 nispetinde ortağı olduğunun anlaşılması veya bunları devralması, söz konusu mükellefiyetlerin kısmen veya tamamen bunlara devrolunması halinde yapılacak işlemler hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, maddenin birinci fıkrasında sayılanlarla ortaklık, yönetiminde bulunma, devralma, devrolunma keyfiyetinin, faaliyeti devam eden mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin ıttılaına girmesinden itibaren bir ay içinde bu mükellefe hitaben yazılacak bir yazı ile otuz gün içinde;

- Birinci fıkra hükmüne göre teminat verilmesi,
- Mükellefiyet kaydı vergi dairesince re'sen terkin edilmiş olan mükellefin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi

istenir.

Bu durumda mükellefin iki seçeneği bulunmaktadır. Birinci seçenek, yazıyı tebellüğ ettiği tarihten itibaren otuz gün içinde yukarıda sayılan şartları yerine getirmektir. İkinci seçenek ise söz konusu kişilerin mevcut mükellefiyetteki statülerinin bu süre içerisinde sona erdirilmesidir.

İki seçenekten birinin verilen sürede yerine getirilmemesi halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mevcut mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı, bu mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

Ayrıca, bu mükellef birinci fıkrada sayılanların teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçlarından müşterek ve müteselsil sorumludur. Maddede öngörülen statü sona erdirme şartının verilen süreden sonra gerçekleştirilmesi halinde de müşterek ve müteselsil sorumlu olunan borçların ve teminat alacağının takibine devam edilir.

4.3.2. Üçüncü fıkra kapsamında, söz konusu kişilerin statülerinin otuz günlük süreden sonra herhangi bir tarihte sona erdirilmesi durumunda, varsa alınmış olan teminat iade edilmez.

Diğer taraftan, otuz günlük süre içerisinde mezkûr kişilerin statülerinin sona erdirilmesine yönelik yasal girişimleri başlatmış olan ve bu durumu muteber vesikalar ile ispat ve tevsik eden mükelleflerden alınmış olan teminat, bu yasal girişimler sonucunda statülerinin sona erdirilmesi şartıyla, maddenin yedinci fıkrasındaki süre ve şartlar aranmaksızın vergi dairesi tarafından iade olunur.

Örnek 10: Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği ve 1.180.000 TL tutarında sahte belge düzenlediği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporu ile tespit edilen (Ü) A.Ş.'nin mükellefiyet kaydı 11/3/2014 tarihi itibarıyla İstanbul Merter Vergi Dairesince re'sen terkin edilmiştir.

(Ü) A.Ş.'nin kanuni temsilcisi Bay (V)'nin, 12/6/2013 tarihinden itibaren, Konya Selçuk Vergi Dairesi mükellefi (Y) Ltd. Şti.'nin % 15 hisseli ortağı olduğu keyfiyeti 2017 yılı içerisinde Konya Selçuk Vergi Dairesinin ıttılaına girdiğinde, söz konusu ıttıla tarihinden itibaren bir ay içerisinde (Y) Ltd. Şti.'ye yazılacak bir yazı ile yazının tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde (Ü) A.Ş.'nin, teminat isteme tarihi itibarıyla var olduğu anlaşılan 65.000 TL tutarındaki vergi borcunu ödemesi ile 118.000 TL tutarında teminat vermesi yazılı olarak istenir.

Otuz günlük süre içerisinde şartların yerine getirilmemesi ve Bay (V)'nin statüsünün devam ettirilmesi halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle (Y) Ltd. Şti. adına

teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen 118.000 TL tutarındaki teminat alacağı ile (Ü) A.Ş.'nin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş 65.000 TL tutarındaki vergi borcu müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla (Y) Ltd. Şti.'den 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.

Diğer taraftan, (Ü) A.Ş.'nin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş 65.000 TL tutarındaki vergi borcundan kendisinin ve kanuni temsilcisi Bay (V)'nin 6183 sayılı Kanun uyarınca sorumluluğunun devam edeceği tabiidir.

4.4. Alınan Teminatların İadesi

4.4.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında sayılan haller dolayısıyla alınan teminatların iadesi hususu, maddenin yedinci fıkrasında düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemeye 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, 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinde 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 işlenmediğinin tespitine bağlı olduğu için, bu mükellefler hakkında söz konusu üç yılın sonundan itibaren en geç üç ay içinde bir vergi incelemesi istenilir. Yapılan inceleme neticesinde üç yılın tamamında, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç, 359 uncu maddede sayılan herhangi bir fiilin işlenmediği tespitine raporda yer verilmesi halinde, alınmış olan teminat başkaca vergi borcunun olmaması şartıyla iade edilir. Başkaca vergi borcunun olması durumunda, bu borç tutarı ödenmeksizin teminat iade edilmez.

4.4.2. Söz konusu inceleme neticesinde sahte belge düzenleme fiilinin işlendiği tespit edilmişse iki farklı durum ortaya çıkacaktır. İnceleme raporunda, teminatı gösteren mükellefin başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği ve mükellefiyet kaydının terkin edilmesi gerektiği tespit edilmişse mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Ayrıca, terkin tarihi itibarıyla ödenmemiş vergi borçları ile işlenmiş olan fiillerden doğan vergi borcu alınan teminattan mahsup edilir. Bu mahsuptan sonra da artan bir tutarın bulunması durumunda, kalan teminat tutarı mükellefe iade edilir.

Raporda, fiilin maddenin dördüncü fıkrası kapsamında olduğu, diğer bir ifadeyle teminatı gösteren mükellefin ticari, zirai ve mesleki faaliyetinin yanında sahte belge düzenleme fiilini işlediği tespit edilmişse mükellefin tahakkuk etmiş tüm vergi borçları ile işlenen fiilden doğan vergi borçları daha evvel alınmış olan teminattan mahsup edilir. Ayrıca mükelleften maddenin dördüncü fıkrası hükmünce, bu Tebliğin (5.1) No.lu bölümünde yer alan açıklamalara uygun olarak yeniden teminat göstermesi istenir. Bu teminatın hesabında mahsup neticesinde kalan teminat tutarı, istenecek yeni teminat tutarından düşülür. Teminatın gösterilmemesi halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı, bu mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

4.4.3. Maddenin yedinci fıkrasında yer alan "üç" yıllık süre tamamlanmadan mükellefin faaliyetini terk etmesi durumunda bu mükellef, mükellefiyet kaydının terkin tarihinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemesine sevk edilir. 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. Vergi borcu varsa teminat tutarından öncelikle bu borç mahsup edilir. Yapılan inceleme neticesinde de bir vergi tarh edilmesi durumunda, kalan teminat tutarı mükellefin tahakkuk edecek vergi borçlarından mahsup edilmek üzere bekletilir. Yapılacak mahsup sonrasında artan bir tutarın bulunması durumunda kalan teminat tutarı mükellefe iade olunur.

Teminatın iadesinden sonra, bu kapsamdaki mükelleflerin üç yıllık süre içinde veya sonrasında yeniden işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, teminat isteme işlemleri tekrar yapılır. Maddede belirtilen şartları yerine getirenlerin mükellefiyetleri vergi dairesince yeniden tesis edilir. Bu durumda, teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından başlamak üzere üç yıl tamamlandıktan sonra en geç üç ay içinde mükellef yeniden vergi incelemesine sevk edilir ve bu Tebliğin (4.4.1) ve (4.4.2) No.lu bölümlerinde açıklandığı şekilde işlem yapılır.

4.5. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Durumu

4.5.1. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Tebliğin (4.1) No.lu Bölümünde Sayılan Fiillere İştirak Etmesi Halinde Ceza ve Teminat Uygulaması

4.5.1.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin beşinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları hakkında tesis edilecek işlemlere ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilenlerin münhasıran sahte belge düzenleme fiillerine iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanacaktır. Meslek mensubu hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının uygulanabilmesi için, münhasıran sahte belge düzenleme fiiline iştirak nedeniyle kendisi adına 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilen vergi ziyaı cezasının kesinleşmesi şarttır.

Meslek mensubunun iştirak fiilinin kesinleşmesi halinde, bu durum vergi dairesi başkanlıkları/defterdarlıklarca Başkanlığa bildirilir. Başkanlık, meslek mensubu hakkında söz konusu ceza işleminin uygulanması için meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirim yapar.

Başkanlık tarafından yapılan bildirimin oda kayıtlarına girdiği tarihten itibaren beş iş günü içerisinde ilgili meslek mensubuna üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilir ve cezanın verildiği bu tarih üç yıllık sürenin başlangıç tarihi olarak kabul edilir. Bu karar üç iş günü içerisinde Başkanlık, TÜRMOB, meslek mensubu ve meslek mensubunun bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir.

Meslek mensubu hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulamasında bu Tebliğ ile düzenleme yapılmayan hallerde, 31/10/2000 tarihli ve 24216 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinin 12 nci maddesi hükümleri uygulanır.

4.5.1.2. Hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanan meslek mensubunun sürenin sonunda mesleki faaliyetine tekrar devam etmek istemesi halinde, bağlı olacağı vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunması gerekir. İşe başlama bildiriminin alınması üzerine, vergi dairesi mükellefiyet tesis işlemlerini genel usuller çerçevesinde gerçekleştirir.

Ayrıca, işe başlama bildiriminin alındığı tarihten itibaren bir ay içinde vergi dairesi tarafından hazırlanacak bir yazı ile yazının tebellüğünden itibaren otuz gün içerisinde meslek mensubundan teminat göstermesi istenir. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde, istenen 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 gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

4.5.1.3. Hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanan meslek mensubunun cezanın tatbiki müddetince, 3568 sayılı Kanunun "Mesleğin konusu" başlıklı 2 nci maddesi kapsamında olmamak şartıyla faaliyette bulunması mümkündür. Söz konusu faaliyetler için tesis edilecek mükellefiyet nedeniyle 213 sayılı Kanunun 153/A maddesi hükümleri uygulanmayacaktır.

4.5.2. Tebliğin (4.5.1) No.lu Bölümüne Göre Alınan Teminatın İadesi

4.5.2.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin sekizinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanuna göre faaliyette bulunan meslek mensuplarından maddenin beşinci ve altıncı fıkralarına göre alınan teminatla ilgili yapılacak işlemler hüküm altına alınmıştır.

4.5.2.2. Mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilenlerin münhasıran sahte belge düzenleme fiiline iştirak etmeleri nedeniyle meslek mensuplarından teminatın Tebliğin (4.5.1) No.lu bölümünde açıklanan şekilde alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde, başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenleme veya mevcut faaliyetin yanında sahte belge düzenleme fiillerinin işlendiğinin ya da bu fiillere iştirak edildiğinin tespit edilmemiş olması halinde, başkaca vergi borcu bulunmaması şartıyla, meslek mensubundan alınan teminat iade edilir.

4.5.2.3. Meslek mensuplarına söz konusu teminatın iade edilmesi için yukarıda belirtilen fillerin işlenmediğinin tespiti amacıyla özel bir inceleme yapılmayacaktır. Ancak, teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde bir tespit olması durumunda, tespit edilen yeni fiil;

- Münhasıran sahte belge düzenleme fiiline iştirak şeklinde ise konunun Başkanlıkça meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirilmesi üzerine, yapılan bildirimin oda kayıtlarına girdiği tarihten itibaren beş iş günü içerisinde meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezası tatbik edilir. Bu karar üç iş günü içerisinde Başkanlık, TÜRMOB, meslek mensubu ve meslek mensubunun bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir,
- Mevcut faaliyet yanında sahte belge düzenleme fiiline iştirak şeklinde ise bu Tebliğin (5.3.1) No.lu bölümünde yer alan açıklamalara göre işlem tesis edilerek meslek mensubundan yeniden teminat istenir.

4.5.2.4. Meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezasının uygulanması, söz konusu meslek mensubunun işlemiş olduğu iştirak fiili nedeniyle kendisi hakkında 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilen vergi ziyaı cezasının kesinleşmesine bağlı olduğundan, iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyaı cezası kesinleşen meslek mensuplarının bilgisi, meslekten çıkarma cezasının uygulanmasını sağlamak üzere meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirim yapılabilmesi için, vergi dairesi başkanlıkları/defterdarlıklarca Başkanlığa gönderilir.

4.5.2.5. Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonulanlar ile meslekten çıkarılanlar bu yasakların gereklerini derhal yerine getirecek olup, bu gerekleri yerine getirmeyenler hakkında ilgili odalar veya TÜRMOB tarafından Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunulur.

4.5.2.6. Meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezası uygulamasında bu Tebliğ ile düzenleme yapılmayan hallerde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinin 12 nci maddesi hükümleri uygulanır.

5. Mevcut Faaliyet Yanında Sahte Belge Düzenlenmesi Halinde Teminat Uygulaması

5.1. Mevcut Faaliyetinin Yanında 213 Sayılı Kanunun 359 uncu Maddesinde Yer Alan Sahte Belge Düzenleme Fiilini İşleyenler İçin Teminat Uygulaması

5.1.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin dördüncü fıkrasında, mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilenlerden olmayan, ticari, zirai ve mesleki faaliyeti bulunan ancak bu faaliyetlerinin yanında sahte belge düzenleme fiilini de işleyen mükelleflerle ilgili teminat uygulaması hüküm altına alınmıştır.

5.1.2. Mezkûr mükelleflerden teminat istenebilmesi için iki temel şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi, sahte belge düzenleme fiilinin işlendiğinin, mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemesi neticesinde düzenlenen raporla tespit edilmiş olması; ikincisi ise tarh edilen vergi ile kesilen cezaların kesinleşmiş olmasıdır.

Şartların gerçekleşmesi halinde, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kesinleşmenin ıttılaına girmesinden itibaren bir ay içerisinde mükellefe tebliğ edeceği bir yazıyla, yazının tebellüğünden itibaren otuz günlük süre içerisinde teminat göstermesini ister. Teminatın verilen sürede gösterilmemesi halinde istenen teminat tutarı, verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı, bu mükelleflerden 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

5.1.3. Maddenin dördüncü fıkrası hükmüne göre, teminat isteme aşamasına gelmeden, örneğin vergi inceleme raporu üzerine yapılan tarhiyata karşı idari yargı merciinde açılan davanın kesinleşmesinden önceki bir aşamada mükellefin faaliyetini terk etmiş olması durumunda, mükelleften bu aşamada teminat istenilmez.

Ancak, söz konusu mükellefin bilahare işe başlama bildiriminde bulunması halinde, ilgili vergi dairesi tarafından işe başlama bildiriminin alındığı tarihten itibaren bir ay içerisinde, sahte belge düzenleme fiili nedeniyle yapılan tarhiyatın kesinleşmiş olması şartıyla, alınması gereken teminat mükelleften istenir. Teminat belirtilen sürede gösterilmezse istenilen teminat tutarı, verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı, bu mükelleflerden 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

Örnek 11: Adana Ziyapaşa Vergi Dairesi mükellefi (Z) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 22/5/2016 tarihli vergi inceleme raporunda, bu mükellefin ticari faaliyeti yanında 1.500.000 TL tutarında sahte belge düzenleme fiilini işlediği tespit edilmiş ve bağlı olduğu vergi dairesince raporda önerilen tarhiyata ilişkin olarak düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri 12/1/2017 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. (Z) Ltd. Şti. yapılan tarhiyat ve kesilen cezaları dava konusu yapmış ve tarhiyat ile cezalar 2017 yılı içerisinde kesinleşmiştir. Söz konusu tarhiyat ve cezaların kesinleştiği bilgisi 2017 yılı içinde mezkûr vergi dairesinin ıttılaına girmiştir.

Bu durumda, ilgili vergi dairesi kesinleşmenin ıttılaına girdiği tarihten itibaren bir ay içinde, düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'u olan 150.000 TL tutarında teminat göstermesini (Z) Ltd. Şti.'den ister.

Dava konusu tarhiyatta mahkemenin, düzenlenen belgelerin tamamının değil de belli bir kısmının sahte olduğuna karar vermesi durumunda, vergi dairesince bu tutar dikkate alınarak işlem tesis edilir.

Dava konusu edilmeden kesinleşen tarhiyatlar bakımından da teminat ancak tarhiyatın kesinleşmesi sonrasında istenecektir.

5.2. Alınan Teminatların İadesi

5.2.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin dördüncü fıkrasında sayılan haller dolayısıyla alınan teminatların iadesi hususu da maddenin yedinci fıkrasında düzenlenmiştir.

Buna göre alınan teminatlarla ilgili olarak, teminatın alındığı tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içerisinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç olmak üzere, 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi halinde, teminat başkaca vergi borcu bulunmaması şartıyla mükellefe iade edilir.

Bu durumda, teminatın iade edilmesi fiillerin işlenmemesine bağlı olmakla beraber bu fiillerin işlenmediğinin tespiti için özel olarak bir inceleme yapılmayacaktır. Ancak, mükellef hakkında yürütülen diğer incelemeler sonucunda mükellefin 359 uncu maddede sayılan sahte belge düzenleme fiillerini işlediği tespit edilirse;

- Fiil, maddenin birinci fıkrası kapsamında ise mükellefiyet terkin edilir, terkin tarihi itibarıyla ödenmemiş vergi borçları ile işlenmiş olan fiilden doğan vergi borcu alınan teminattan mahsup edilir, artan tutar mükellefe iade edilir.

- Fiil, maddenin dördüncü fıkrası kapsamında ise vergi borçları ile işlenen fiilden doğan vergi borçları alınan teminattan mahsup edilir, ayrıca mükelleften mezkûr fıkra hükmünce yeniden teminat istenir. Bu teminatın hesabında mahsup neticesinde kalan teminat tutarı istenecek yeni teminat tutarından düşülür. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

5.2.2. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin yedinci fıkrasındaki "beş" yıllık süre tamamlanmadan mükellefin faaliyetini terk etmesi durumunda, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç olmak üzere, 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi durumunda, teminat başkaca vergi borcu bulunmaması şartıyla mükellefe iade edilir. Ancak, vergi borcu varsa teminat tutarından bu borç mahsup edilir. Yapılan mahsup sonrasında artan bir tutarın bulunması durumunda, kalan teminat tutarı mükellefe iade olunur.

Teminatın iadesinden sonra beş yıllık süre içinde veya sonrasında yeniden işe başlanması halinde bu kişilerin

mükellefiyeti idarece teminat istenmeden açılır. Ancak, ilgili vergi dairesi tarafından işe başlama bildiriminin alındığı tarihten itibaren bir ay içerisinde hazırlanacak bir yazı ile yazının tebellüğünden itibaren otuz gün içerisinde mükelleften teminat göstermesi istenir. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

Alınmış olan teminatın iadesi ile ilgili olarak bu Tebliğin (5.2.1) No.lu bölümünde açıklandığı şekilde işlem yapılır.

5.3. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Durumu

5.3.1. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Maddenin Dördüncü Fıkrasında Sayılan Fiile İştirak Etmesi Halinde Teminat Uygulaması

5.3.1.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin altıncı fıkrası, 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarının maddenin dördüncü fıkrasında hüküm altına alınan, mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilenlerden olmayan, ticari, zirai, mesleki faaliyeti bulunan ancak bu faaliyetlerinin yanında sahte belge düzenleme fiilini işleyen mükelleflerin sahte belge düzenleme fiillerine iştirak durumunu düzenlemektedir.

5.3.1.2. Söz konusu fiillere iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit olunan ve kendisi hakkında 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilen vergi ziyaı cezası kesinleşen meslek mensuplarından, vergi dairesi tarafından kesinleşmenin ıttılaına girmesinden itibaren bir ay içerisinde gönderilecek bir yazıyla, yazının tebellüğünden itibaren otuz günlük süre içerisinde teminat göstermesi istenir. Teminatın gösterilmemesi halinde istenen 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 gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

5.3.1.3. Maddenin dördüncü fıkrasında sayılan fiile iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumu kesinleşen meslek mensupları hakkında ayrıca Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği'nde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde işlem yapılabilecektir.

5.3.2. Tebliğin (5.3.1) No.lu Bölümüne Göre Alınan Teminatın İadesi

5.3.2.1. Tebliğin (5.3.1) No.lu bölümünde açıklanan şekilde meslek mensuplarından teminatın alınması halinde de teminatın alındığı yılı takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde, başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenleme veya mevcut faaliyetin yanında sahte belge düzenleme fiillerinin işlendiğinin veya bu fiillere iştirak edildiğinin tespit edilmemiş olması halinde, başkaca vergi borcu bulunmaması şartıyla meslek mensubundan alınan teminat iade edilir.

5.3.2.2. Söz konusu meslek mensuplarına teminatın iade edilmesi veya bunlardan yeniden teminat istenmesi ile meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulaması hususlarında bu Tebliğin (4.5.2.3), (4.5.2.4), (4.5.2.5) ve (4.5.2.6) No.lu bölümlerinde yer verilen usul ve esaslara uyularak işlem yapılır.

6. Vergi Borcu Tutarının Alınan Teminat Tutarının %10'unu Aşması

6.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin dokuzuncu fıkrası uyarınca; kendisinden teminat alınmış olan 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 maddesine göre mükelleflerin vergi borçlarına mahsup edilir.

6.2. İlgili vergi daireleri, yukarıda belirtilen mahsup işleminin tamamlanmasından itibaren bir ay içerisinde hazırlanacak bir yazı ile mükelleflerden eksik kalan teminat tutarını otuz gün içerisinde tamamlamasını ister.

Teminatın tamamlanmaması halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle bu mükellefler adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı, mükelleflerden 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

7. Teminat Tutarının Belirlenmesi

213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin on birinci fıkrasında, madde hükümlerine göre istenecek teminat tutarının; 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 Bakanlıkça belirlenecek usul ve esaslara göre, vergi dairesi müdürünün yazılı talebine istinaden defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı tarafından tayin edileceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu hükmün Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden, 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinde yer alan ve her yıl yeniden değerleme oranına göre belirlenen asgari tutardan (2017 yılı için 90.000 TL) az olmamak üzere, düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi gibi diğer tüm vergiler dahil toplam tutarın % 10'unun teminat olarak istenmesi uygun bulunmuştur.

8. 213 Sayılı Kanunun 153/A Maddesinin Birinci Fıkrası Kapsamına Girenler ile 359 uncu Maddesinde Sayılan Fiilleri İşleyenlerin Duyurulması

213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin on ikinci fıkrasında, maddenin birinci fıkrasında sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç, söz konusu Kanunun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işleyenlerin Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslara göre duyurulacağı, bu kapsamda yapılan duyuruların vergi

mahremiyetinin ihlâli sayılmayacağı, ayrıca fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse bunların da duyurulacağı hükme bağlanmıştır.

Bu yetkiye istinaden 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç, mezkûr Kanunun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işleyenlerin Başkanlık internet vergi dairesinde ilan edilmesi/sorgulanması uygun bulunmuştur.

Buna göre, 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılanların ilan edilmesinde, bunları söz konusu maddenin birinci fıkrası kapsamına alan münhasıran sahte belge düzenleme fiili nedeniyle yapılacak tarhiyatların ve kesilecek cezaların kesinleşmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç, 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işleyenlerin ilan edilmesinde de işlenen bu fiiller nedeniyle yapılacak olan tarhiyatların ve kesilecek cezaların kesinleşmesi şartı aranacaktır.

9. Teminat Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar

9.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin uygulanması bakımından, maddenin yürürlüğe girdiği 11/4/2013 tarihinden sonraki dönemler için maddenin öngördüğü fiillerin işlendiğini tespit eden vergi inceleme raporları dikkate alınır. Ancak münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis edildiğine ve bu fiile iştirak edildiğine yönelik tespitler bakımından söz konusu fiillerin işlenmesine 11/4/2013 tarihinden önce başlanıp bu tarihten sonra devam edilmesi durumunda da madde hükümleri tatbik edilecektir.

9.2. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesi kapsamında kesinleşmeden maksat, tarh edilen vergi ile kesilen cezaların idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmaması veya dava konusu edilmesi neticesinde tüm olağan kanun yollarının tüketilmesiyle uygun bulunmak suretiyle kesinleşmesidir.

9.3. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin uygulaması ile ilgili olarak vergi dairesince mükelleflere gönderilecek yazıların mezkûr Kanunun tebligata dair hükümlerine göre tebliğ edilmesi gerekmektedir.

9.4. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesine göre teminat istenmesinin işe başlama bildirimine bağlandığı hallerde, bildirimde belirtilen işe başlama tarihinde geçerli olan; vergi dairesinin ıttılaına girmesine bağlandığı hallerde ise ıttıla tarihinde geçerli olan teminat tutarı dikkate alınır. Kanuni tutar olan 75.000 TL, her yıl yeniden değerleme oranında artırılmakta olup; bu tutar, 2017 yılı için 27/12/2016 tarihli ve 29931 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 476 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 90.000 TL olarak belirlenmiştir.

9.5. Vergi incelemesine yetkili olanlar, münhasıran sahte belge düzenlenmesine ilişkin tespitleri nedeniyle düzenleyecekleri raporlara, örneği ekli "VUK 153/A Maddesi Kapsamında Takip Edileceklere İlişkin Bilgi Formu"nu (EK 1) eklerler.

Bu Tebliğ ile getirilmiş olan, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmesi gereken "VUK 153/A Maddesi Kapsamında Takip Edileceklere İlişkin Bilgi Formu" muhteviyatında değişiklik yapmaya Başkanlık yetkilidir.

10. Yürürlük

Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

11. Yürütme

Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.

Eki için tıklayınız.