

AÇIKLAYICI BİLGİ NOTU

TARİH	
SAYI	
RESMÎ GAZETE NO	
MEVZUAT TÜRÜ	Genel Tebliğ (Taslak)
YAYINLANMA TARİHİ	
GEÇERLİLİK TARİHİ	
AÇIKLAMA	Başkanlığımızca hazırlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağında; Vergi Usul Kanununa, 6455 sayılı Kanunla eklenen 153/A maddesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara yer verilmiş ve ilgililerin görüş ve önerilerine sunulmuştur.

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ TASLAĞI

(SIRA NO:474)

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 Kanunu,

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

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

d) Bakanlık: Maliye Bakanlığını,

e) Başkanlık: Gelir İdaresi Başkanlığını,

f) Mükellefiyet kaydı 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 edilen ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenleri,

g) Teminat: 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin birinci fıkrasında yer alan ve her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre belirlenen asgari tutardan (2016 yılı için 88.000 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 para, bankalar tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler niteliğindeki teminatları,

ğ) Vergi borcu: Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince tahsil edilen ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren tüm vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezalarını

ifade eder.

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

4.1. Mükellefiyet Kayıtları Re'sen Terkin Edilenler ile Bunlarla İlişkili Sayılanlar İçin Teminat Uygulaması

4.1.1. 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  yeleri, 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 münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirenlerin varsa 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 teminat gösterilip vergi borçlarının tamamı ödenmediği takdirde tesis edilmeyecektir. Şartların yerine getirilmesi halinde ise bu tarih itibarıyla mükellefiyet tesis edilecektir. Bu bakımdan, kapsamda olup işe başlama bildiriminde bulunanlara bu durumlarını açıklayan bir yazının ilgili vergi dairesi tarafından tebliğ edilmesi gerekmektedir.

 rnek 1: Ticari faaliyeti nedeniyle Gaziantep Şahinbey Vergi Dairesi 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 kapatılması gerektiği tespitine yer verilmiştir. Bunun  zerine vergi dairesince, Bay (A)'nın mükellefiyet kaydı raporda belirtilen tarih itibarıyla re'sen terkin edilmiştir.

Bay (A)'nın, 2016 yılında Ankara Ulus Vergi Dairesine işe başlama bildiriminde bulunması durumunda, mükellefiyet tesis edilebilmesi için varsa vergi borcunun  denmiş ve rapor ile tespit edilmiş sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'unun (500.000 TL x %10 = 50.000 TL) asgari teminat tutarından az olması nedeniyle 88.000 TL tutarında teminat verilmiş olması gerekmektedir.

 rnek 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 (B) Ltd. Şti.'nin münhasıran sahte belge düzenleme fiilinin işlenmiş olduğu dönemde % 10 ve üzeri nispetinde hissedarı olan Bay (C)'nin İstanbul Sarıgazi Vergi Dairesine 2016 yılında işe başlama bildiriminde bulunması halinde; mükellefiyet tesis

edilebilmesi için Bay (C)'nin ve (B) Ltd. Şti.'nin varsa tüm vergi borçlarının ödenmiş ve Bay (C) tarafından teminat verilmiş olması şarttır.

(B) Ltd. Şti.'nin mükellefiyetinin terkin tarihi itibarıyla Bay (C)'nin, ticari, zirai veya mesleki bir faaliyetten dolayı mevcut bir mükellefiyeti varsa, bu mükellefiyetinden veya bu mükellefiyetin başka bir vergi dairesine nakledilmesinden dolayı kendisinden teminat 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 edileceği tabiidir.

Örnek 3: (Ç) A.Ş. hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilmiş ve İstanbul Şişli Vergi Dairesince rapora istinaden 30/9/2014 tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilmiştir. (Ç) A.Ş.'nin, münhasıran sahte belge düzenleme fiilinin işlenmiş olduğu dönemde kanuni temsilcisi olan Bay (D)'nin kendi adına 2016 yılında Erzurum Aziziye Vergi Dairesine mükellefiyet tesis ettirebilmesi için şahsının ve (Ç) A.Ş.'nin varsa tüm vergi borçlarının ödenmiş ve teminat verilmiş olması gerekmektedir.

(Ç) A.Ş.'nin ortağının 2016 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 4: 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 (E) Ltd. Şti.'nin mükellefiyet kaydı Ankara Ostim Vergi Dairesince, raporda belirtilen 24/6/2014 tarihi itibarıyla re'sen terkin edilmiştir. (E) Ltd. Şti.'nin üç ortağı bulunmakta olup, Bay (F)'nin ortaklık payı % 90, Bay (G)'nin ortaklık payı % 4 ve Bay (H)'nin ortaklık payı % 6'dır. Bay (H) aynı zamanda şirketin kanuni temsilcisidir.

Bursa Setbaşı Vergi Dairesi tarafından işe başlama bildirimi alınan (I) A.Ş.'nin evraklarının tetkikinden (E) Ltd. Şti.'nin % 4 payla ortağı olan Bay (G)'nin yeni kurulan (I) A.Ş.'nin sermayesinin % 15'ine sahip olduğu anlaşılmıştır. Bay (G), (E) Ltd. Şti.'nin sermayesinin % 10'undan azına sahip olduğundan ve şirketin yönetiminde bulunmadığından, (I) A.Ş. hakkında madde kapsamında işlem yapılmayacaktır.

Bay (H)'nin (I) A.Ş.'ye %10'dan daha az sermaye payıyla ortak olması halinde de konu madde kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, Bay (H)'nin (E) Ltd. Şti.'deki ortaklık payı % 6 olmasına rağmen söz konusu şirkette kanuni temsilci olması nedeniyle, (I) A.Ş.'ye yönetim kurulu üyesi, kanuni temsilci veya asgari % 10 payla ortak olması halinde, maddenin birinci fıkrasındaki şartlar yerine getirilmeden (I) A.Ş.'nin mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

4.1.2. Mükellefin başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğini tespit eden raporda, mükellefin kanuni temsilcisi, ortağı gibi resmi irtibatlılarının haricinde 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 5: Ankara Kızılbey Vergi Dairesi mükelleflerinden (İ) A.Ş. hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda, 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 (J)'nin sahte belge düzenleme faaliyetinde bilfiil bulunduğu tespit edilmiştir. Bay (J) tarafından 2016 yılında yapılan işe başlama bildirimi üzerine adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için, (İ) A.Ş.'nin ve Bay (J)'nin varsa tüm vergi borçlarının ödenmiş ve Bay (J)'den teminat alınmış olması gerekmektedir.

4.1.3. İnceleme raporunda münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinin mükellefiyet tesisinden itibaren değil de belirli bir tarihten sonra yapılmaya 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 6: 24/9/2013 tarihinde kurulmuş olan (K) 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 (L) % 30'luk hissesinin tamamını 10/4/2014 tarihinde Bay (M)'ye devrederek şirketten ayrılmıştır. Dolayısıyla Bay (L)'nin işe başlama bildiriminde bulunması halinde birinci fıkradaki şartlar aranmadan mükellefiyet tesis edilecektir.

4.1.4. 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, tesis edilecek gelir vergisi mükellefiyeti için maddenin birinci fıkra hükümleri uygulanmaz.

4.1.5. Birinci fıkrada 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 teminat gösterilmesi ve münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirmiş olan 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 mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı, bu mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir. Ayrıca, otuz günlük süre sonunda bu şartların yerine getirilmemesi halinde, mükelleflerin açılmış olan mükellefiyet kaydı vergi dairesi tarafından terkin edilir. Mükelleflerin faaliyetlerine devam etmek istemeleri durumunda, mükellefiyetin tesis edilebilmesi için münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirmiş olan mükellefin ve kendilerinin varsa tüm vergi borçları ile teminat alacağı tutarının ödenmiş olması şarttır.

4.2. (4.1) No.lu Bölümde Sayılanlarla 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.

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 birinci fıkra kapsamında mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilenlerin, varsa tüm vergi borçlarının ödenmiş ve ayrıca teminat gösterilmiş olması şarttır.

Örnek 7: 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 (N)'nin 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 (O) A.Ş.'nin evraklarının tetkikinden, Bay (N)'nin (O) A.Ş.'de en az % 10 ortaklık payının olduğu tespit edildiğinde, maddenin birinci fıkrasındaki şartları yerine getirmeden (O) A.Ş.'nin mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Örnek 8: 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 (Ö) Ltd. Şti.'nin mükellefiyet kaydı Ankara Kavaklıdere Vergi Dairesince raporda belirtilen 18/9/2014 tarihi itibarıyla re'sen terkin edilmiştir.

(Ö) Ltd. Şti.'nin iki ortağı bulunmakta olup, Bay (P)'nin ortaklık payı % 70, Bay (R)'nin ortaklık payı % 30'dur. Ayrıca, Bay (P)'nin Ankara Kızılbaş Vergi Dairesinin faal mükelleflerinden (S) A.Ş.'de 17/9/2013 tarihinden itibaren % 10 ortaklık payı mevcut bulunmaktadır.

2016 yılında Ostim Vergi Dairesi tarafından işe başlama bildirimi alınan (Ş) Ltd. Şti.'nde (S) A.Ş.'nin % 10 ortaklık payı bulunduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, (Ş) Ltd. Şti.'nin mükellefiyetinin tesis edilebilmesi ancak (Ö) Ltd. Şti.'nin ve (Ş) Ltd. Şti.'nin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi ve (Ş) Ltd. Şti.'nin göstereceği teminat ile mümkündür.

4.3. (4.1) No.lu Bölümde Sayılanların, Adi Ortaklık, Ticaret Şirketi ve Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekkül Ortağı, Kanuni Temsilcisi veya İdarecisi Olması, Bunları Devralması, Kısmen veya Tamamen Bunlara Devrolunması Halinde Teminat Uygulanması

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 ıttılama girmesinden itibaren bir ay içinde bu mükellefe hitaben yazılacak bir yazı ile otuz gün içinde;

- Birinci fıkra hükmüne göre teminat gösterilmesi,

- 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, 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 fıkra da sayılan kişilerin 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 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, 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 9: Düzenlenen vergi inceleme raporuna göre 1.180.000 TL sahte belge düzenlediği tespit edilen (T) A.Ş.'nin mükellefiyet kaydı 11/3/2014 tarihi itibarıyla İstanbul Merter Vergi Dairesince re'sen terkin edilmiştir. (T) A.Ş.'nin kanuni temsilcisi Bay (U)'nun 12/6/2013 tarihinden itibaren, Konya Selçuk Vergi Dairesi mükellefi (Ü) Ltd. Şti.'nin % 15 paylı ortağı olduğu keyfiyetinin 2016 yılı içerisinde Konya Selçuk Vergi Dairesinin itilâna girdiğinde, söz konusu itilâ tarihinden itibaren bir ay içerisinde (Ü) Ltd. Şti.'ne yazılacak bir yazı ile yazının tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde (T) A.Ş.'nin 65.000 TL tutarındaki vergi borcunu ödemesi ile 118.000 TL teminat göstermesi yazılı olarak istenir.

Otuz günlük süre içerisinde şartların yerine getirilmemesi ve Bay (U)'nun statüsünün devam ettirilmesi halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle (Ü) Ltd. Şti. adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen 118.000 TL tutarındaki teminat alacağı ile (T) A.Ş.'nin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş 65.000 TL vergi borcu müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla (Ü) Ltd. Şti.'nden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.

Diğer taraftan, (T) A.Ş.'nin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş 65.000 TL vergi borcundan kendisinin ve kanuni temsilcisi Bay (U)'nun 6183 sayılı Kanun uyarınca sorumluluğunun devam edeceği tabiidir.

4.4. Alınan Teminatların İadesi

4.4.1. Maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında sayılan hâller dolayısıyla alınan teminatların iadesi hususu, maddenin yedinci fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre; birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda sayılan hâllerden 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 işlenmediğinin tespitine bağlı olduğu için, bu mükellefler hakkında söz konusu üç yılın sonundan itibaren en geç üç ay içinde bir vergi incelemesi istenilir. Söz konusu 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 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 alınan teminattan mahsup edilir. Artan bir tutar varsa bu tutar işlenmiş olan fiillerden doğan vergi borcuna mahsup edilmek üzere bekletilir. Bu mahsuptan sonra da artan bir tutar bulunması durumunda kalan teminat tutarı mükellefe iade edilir.

Raporda, fiillin 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 sahte belge düzenlemekten doğan vergi borçları daha evvel alınmış olan teminattan mahsup edilir. 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 ise 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.

4.4.3. Maddenin yedinci fıkrasında yer alan “üç” yıllık süre tamamlanmadan mükellefin faaliyetini terk etmesi durumunda, mükellefiyet kaydının terkin tarihinden itibaren en geç üç ay içinde mükellef 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 öncelikle teminat tutarından 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 en geç üç ay içinde mükellef yeniden vergi incelemesine sevk edilir ve yukarıda 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 (4.1) No.lu Bölümde 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 mensuplarına dair 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 faaliyetten alıkoyma cezasının uygulanabilmesi için, münhasıran sahte belge düzenleme fiiline iştirak nedeniyle kendisi hakkında 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, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (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 söz konusu ceza 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 153/A maddesi hükümleri uygulanmayacaktır.

4.5.2. (4.5.1) No.lu Bölüme 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. Tebliğin (4.5.1) No.lu bölümünde açıklanan şekilde, mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilenlerin münhasıran sahte belge düzenleme fiiline iştirak etmeleri nedeniyle meslek mensuplarından teminatın 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 fiillerin işlenmediğinin tespiti amacıyla özel bir inceleme yapılmayacaktır. Ancak, teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde, belirtilen bu fiillerin işlendiğinin veya bunlara iştirak edildiğinin tespit edilmesi halinde, münhasıran sahte belge düzenleme fiiline iştirak edilmesi fiilinden sonra tespit edilmiş olan 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.

Ayrıca, yeni fiili maddenin altıncı fıkrası kapsamında olan meslek mensubu hakkında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde disiplin cezaları verilebilecektir.

4.5.2.4. Meslek mensubu hakkında meslekten çıkarılma cezasının uygulanması, söz konusu meslek mensubunun işlemiş olduğu iştirak fiili nedeniyle kendisi hakkında 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilen vergi ziyai cezasının kesinleşmesine bağlı olduğundan, iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai 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. Meslekten çıkarılanlar ve geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonulanlar bu yasakların gereklerini derhal yerine getirecek olup, bu gerekleri yerine getirmeyenler hakkında ilgili odalar veya TÜRMOB tarafından Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunulur. 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. Münhasıran Sahte Belge Düzenleme Fiili Hariç Olmak Üzere 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. Birincisi, sahte belge düzenleme fiilinin işlendiğinin, mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemesi neticesinde düzenlenen raporla tespit edilmiş olması; ikincisi tarh edilen vergi ile kesilen cezaların kesinleşmiş olmasıdır. Şartların gerçekleşmesi halinde, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kesinleşmenin ıttılama girmesinden itibaren bir ay içerisinde mükellefe tebliğ edeceği bir yazıyla, yazının tebellüğünden itibaren otuz günlük süre içerisinde teminat göstermesini ister.

5.1.3. Teminatın verilen sürede gösterilmemesi halinde 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.

5.1.4. 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 yahut mükellefiyet kaydının 213 sayılı Kanunun 160 ıncı maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında re'sen terkin edilmesi hallerinde, 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, kesinleşmiş bir tarhiyat varsa kesinleşen tarhiyat tutarına göre 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 10: Adana Ziyapaşa Vergi Dairesi mükellefi (V) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 23/5/2016 tarihli vergi inceleme raporunda, bu mükellefin ticari faaliyeti yanında 15.000 TL tutarında sahte belge düzenleme fiilini işlediği tespit edilmiş ve bağlı olduğu vergi dairesince raporda önerilen tarhiyata ilişkin olarak düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri 12/8/2016 tarihinde mükellef kuruma tebliğ edilmiştir. (V) Ltd. Şti. yapılan tarhiyatı dava konusu yapmış ve tarhiyat kesinleşmiştir. Bu durumda ilgili vergi dairesi, düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10 unun asgari teminattan az olması nedeniyle, kesinleşmenin ıttılama girdiği tarihten itibaren bir ay içinde 88.000 TL tutarında teminat göstermesini (V) 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. Maddenin dördüncü fıkrasında sayılan hâller 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 kullanımı 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 fiillerden 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 hükmüncü yeniden teminat istenir. Bu teminatın hesabında mahsup neticesinde kalan teminat tutarı istenecek yeni teminat tutarından düşülür Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde Tebliğin (5.1.3) No.lu bölümünde yer alan hükümlere göre işlem yapılır.

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 kullanma hariç olmak üzere, 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi durumunda teminat başkaca vergi borcu bulunmaması şartıyla mükellefe iade edilir.

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.

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 ziyai cezası kesinleşen meslek mensuplarından, vergi dairesi tarafından kesinleşmenin ıttılana 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 Yönetmeliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde işlem yapılacağı tabiidir.

5.3.2. (5.3.1) No.lu Bölüme 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) No.lu bölümünün (3), (4) ve (5) No.lu alt 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 mükellefin vergi borçlarına mahsup edilir.

6.2. Diğer taraftan, ilgili vergi dairesi yukarıda belirtilen mahsup işleminin tamamlanmasından 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 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, 88.000 TL'den az olmamak üzere düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan ÖTV, KDV gibi diğer tüm vergiler dahil toplam tutarın % 10'unun teminat olarak istenmesi uygun bulunmuştur. Asgari teminat tutarı, 213 sayılı Kanunun mükerrer 414 üncü maddesi uyarınca her yıl için yeniden belirlendiğinden, ilgili yıllarda geçerli olacak olan tutar asgari teminat olarak uygulanacaktır.

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

8.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin on ikinci fıkrasında, maddenin birinci fıkrasında sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç, 213 sayılı 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.

213 sayılı Kanunun 160 ıncı maddesinde ise 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 Bakanlıkça belirlenecek araçlarla duyurulacağı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Bakanlığın yetkili olduğu hükmü bulunmaktadır.

213 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen hükümlerinin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden mezkûr Kanunun 160 ıncı maddesine göre mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilen mükellefler, 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenler ilan edilir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç, 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işleyenler ile 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar, 359 uncu maddede yer alan fiillerin işlendiğine dair tespitin yer aldığı inceleme raporuna istinaden yapılan işlemlerin idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmaması veya dava konusu edilmesi neticesinde tüm olağan kanun yollarının tüketilmesiyle uygun bulunmak suretiyle kesinleşmesi halinde ilan edilir.

8.2. Bu kapsamda yukarıda belirtilenlerin Başkanlık internet vergi dairesinde ilan edilmesi / sorgulanması uygun bulunmuştur.

9. Teminat Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar

9.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin uygulanması bakımından 28/3/2013 tarihli ve 6455 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 11/4/2013 tarihinden önceki dönemlerde maddenin öngördüğü fiillerin işlendiğinin tespit edildiği vergi inceleme raporları dikkate alınmaz. Ancak münhasıran sahte belge düzenleme amacıyla mükellefiyet tesis edildiğine ve bu fiile iştirak edildiğine yönelik tespitler bakımından söz konusu fiillerin 11/4/2013 tarihinden sonra da işlenmiş olduğunun tespit edilmesi durumunda bu fiillerin işlenmesine başlangıç tarihinin madde hükümlerinin uygulanması bakımından bir önemi bulunmamaktadır.

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 ilgili fıkralarında geçen vergi dairesince mükelleflere gönderilecek yazının 213 sayılı 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 ittılama girmesine bağlandığı hallerde ise ittılama tarihinde geçerli olan teminat tutarı dikkate alınır. Kanuni tutar olan 75.000 TL her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmakta olup; 25/12/2015 tarihli ve 29573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 460 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde bu tutar 2016 yılı için 88.000 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 Edileceklerle İlişkin Bilgi Formunu” (EK:1) eklerler.

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

10. Yürürlük

Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

11. Yürütme

Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.

EK 1

VUK 153/A MADDESİ KAPSAMINDA TAKİP EDİLECEKLERE İLİŞKİN BİLGİ FORMU

Münhasıran Sahte Belge Düzenlenmesi Nedeniyle Mükellefiyet Kayıtları Re'sen Terkin Edilecek Mükellefler				Münhasıran Sahte Belge Düzenlenmesi Nedeniyle Mükellefiyet Kayıtları Re'sen Terkin Edilecek Mükelleflerin Bu Fiiline İştirak Eden Meslek Mensubu			
MÜKELLEFE AİT BİLGİLER							
Vergi Dairesi		Vergi Kimlik Numarası / T.C. Kimlik Numarası		Adı Soyadı-Unvanı		Re'sen Terkin Tarihi	
RAPORA İLİŞKİN BİLGİLER							
Düzenleyen Adı Soyadı-Unvanı		Rapor Tarihi	Rapor Numarası	Raporun Türü (*)		Düzenlenmiş Olan Sahte Belgelerde Yer Alan Toplam Tutar	
RAPORA İSTİNADEN VUK 153/A MADDE BİRİNCİ FIKRA KAPSAMINDA İZLENECEK MÜKELLEFLER							
1. Seviye				2. Seviye			
Statü (**)	Vergi Kimlik Numarası / T.C. Kimlik Numarası	Adı Soyadı-Unvanı	Hisse Oranı (Asgari % 10)	Statü (***)	Vergi Kimlik Numarası / T.C. Kimlik Numarası	Adı Soyadı-Unvanı	Hisse Oranı (Asgari % 10)

(*) 1-Vergi Tekniği Raporu, 2- Vergi İnceleme Raporu

(**) 1- Adi Ortaklık Ortağı, 2- Kanuni Temsilci, 3- Yönetim Kurulu Üyesi, 4- Ortak, 5- Tüzel Kişiliği Olmayanlarda İdare Eden Kişiler, 6- Fiillerin İşlenmesinde Bilfiil Bulundukları Tespit Edilen Kişiler, 7- Meslek Mensubu

(***) 1- 1. Seviyede Statü (2), (3) veya (4) Olarak İşaretlenmişse Bunların Ortak Olduğu Teşebbüs , 2- 1. Seviyede Statü (2), (3) veya (4)

Olarak İşaretlenmişse Yönetiminde Bulunulan Teşebbüs, 3- Meslek Mensubunun Fiiline İştirak Ettiği Mükellef

İmza-mühür