



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2016/1.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

VERGİ TEKNİĞİ SINAVI

20 Mart 2016-Pazar 17:00

SORULAR

SORU 1: SORU 1: Aşağıdaki kavramları açıklayınız.

- Vergilerin Yasallığı İlkesi. (10 puan)
- Belirlilik İlkesi. (5 puan)
- Peçeleme sözleşmesi. (5 puan)

SORU 2: SORU 2: Hukuki anlamda Uluslararası Çifte vergilendirmeyi tanımlayarak, çifte vergilendirmeyi önleme için iç hukukta kullanılan yöntemleri, yasal düzenlemeleri esas alarak **örneklerle açıklayınız.** (20 puan)

SORU 3: Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açıp, açamayacaklarını açıklayarak, açabilmeleri halinde uygulanması gereken hukuki yolları **ayrıntılı olarak açıklayınız.** (20 puan)

SORU 4: Kanuni merkezi Ankara'da bulunan (X) Limited Şirketi, **10 Ocak 2010 tarihinde tescil ilan edilerek** faaliyete başlamıştır. Şirketin **10 Ocak 2010 – 15 Mayıs 2011 tarihleri arasında**, şirketin %10 paylı ortağı **gerçek kişi (A) münferiden** (tek başına) şirket müdürü olarak görev yapmıştır. (A)'nın görev süresinin sona erdiği ve yerine yeni şirket müdürünün atanmasına ilişkin ortaklar kurulu kararı **15 Mayıs 2011 tarihinde tescil ve ilan edilmiştir.** Bu tarihten sonra (A) dışında kalan diğer şirket ortakları müdür olarak görev yapmaya devam etmişlerdir. (A), **27.4.2015 tarihinde** şirketteki payının tamamını **yabancı uyruklu (H)'ye** devrederek, şirket ortaklığından ayrılmıştır. Pay devri **27.4.2015 tarihinde** Noterde düzenlenen devir sözleşmesi ile gerçekleştirilmiş ve **aynı gün** Şirketin **ortaklar pay defterine** de ortak değişikliği kaydedilmiş olup, ortak değişikliği ticaret sicilinde **30.04.2015 tarihinde tescil ve ilan edilmiştir.** Şirket, faal olup, öz kaynakları borcu karşılamadığından batık durumda bulunmasına rağmen, şirket hakkında iflas ve iflas ertelemesi kararı bulunmamaktadır. Şirket nezdinde, 2010 yılına ilişkin olarak vergi incelemesi sonucunda şirket adına yapılan tarhiyatlar, **1 Aralık 2014 tarihinde kesinleşmiş** ve alacaklı vergi dairesince takip işlemlerine başlanılmıştır. **Şirketin zor durumda bulunması ve amme alacağının şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması üzerine gerçek kişi (A) adına, aşağıdaki amme alacaklarının tamamı için düzenlenen ödeme emri, 11 Aralık 2015 tarihinde (A)'ya tebliğ edilmiş**, dava konusu edilmeksizin ödeme emri de kesinleşmiştir. Alacaklı vergi dairesi, (A) hakkında haciz işlemlerine başlamadan, 31 Aralık 2015 tarihinde (A) vefat etmiştir. Bunun üzerine alacaklı vergi dairesince **(A)'nın, mirası kabul eden** eşit paylı (% 50'şer) iki mirasçısından aşağıdaki amme alacaklarının tamamı için her bir mirasçı adına ayrı ödeme emri düzenlenerek, **iki mirasçıya da ayrı ayrı tebliğ etmiştir.**

1



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

BORCUN NEVİ	VERGİLENDİRME DÖNEMİ	KESİNLEŞME TARİHİ	BORCUN TUTARI	SORUMLU OLUNAN TUTAR (Ödeme Emrinde Yer Alan Tutar)
<i>Kurumlar Vergisi</i>	2010	1.12.2014	100.000,00 ₺	100.000,00 ₺
<i>KDV</i>	2010/12	1.12.2014	50.000,00 ₺	50.000,00 ₺
<i>Gelir Vergisi (Stopaj)</i>	2011/4	1.12.2014	200.000,00 ₺	200.000,00 ₺
<i>Vergi ziyası Cezası</i>	2010	1.12.2014	350.000,00 ₺	350.000,00 ₺
<i>Trafik Para Cezası</i>	Finan İşlendiği Tarih: 10.2.2011	25.02.2011	1.000,00 ₺	1.000,00 ₺

İSTENEN : Alacaklı vergi dairesi müdürlüğünce yapılan işlemlerin, 6183 sayılı **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümlerine uygun olup olmadığını, mirasçılarının amme borçlarından doğan sorumluluğunu da dikkate alarak** yasal dayanakları ile **açıklayınız. (30 puan)**

SORU 5: Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi inceleme çeşitlerini ve inceleme sürelerini yasal dayanakları ile **açıklayarak**, inceleme sürelerinin hak düşürücü süre olup olmadığını **tartışınız. (10 puan)**



CEVAPLAR

CEVAP 1:

- a. **Vergilerin Yasallığı İlkesi:** Anayasanın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla Anayasada kanunsuz vergi olmaz ilkesi kabul edilmiştir. Yine aynı maddede vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebilmesine izin verilmiştir. Bakanlar Kuruluna tanınan yetki sınırlı olup, bu yetkinin de yasama organınca yasa ile verilmesi gerekmektedir. Bunun istisnası ise Anayasanın 91 nci maddesinde yer almaktadır. Bu madde uyarınca sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde kanun hükmünde kararname ile vergisel yükümlülükler konulabilir, değiştirilebilir, kaldırılabilir. Yine Anayasanın 167 nci maddesinde dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilmesine izin verilmiştir.

Esas olarak bu ilke sadece bir yasa çıkartmayı yeterli kılmadığı, vergi yasalarının verginin temel unsurlarını (konu, matrah, yükümlü, oran, muafiyet ve istisnalarda alt ve üst sınırlar gibi) açıkça belirlemesi gereğini de kapsamaktadır. **Vergi normlarının yorumlanmasında getirilen kıyas yasağı da yasallık ilkesinin bir başka sonucunu oluşturmaktadır.**

- b. **Belirlilik İlkesi:** Verginin miktarının, tarh ve tahsil zamanının ve hukuki biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olmasına, belirlilik ilkesi denilmektedir. Bu ilke yükümlülerin hukukî güvenliğini korumakta ve gelir idaresi yönünden de istikrarı sağlamaktadır. Vergilerin yasallığı ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağılı olması da belirlilik ilkesinin olmasa olmaz ön koşullarıdır.. **Ayrıca belirlilik ilkesinin vergi yasalarında sağlanabilmesi için de vergi yasalarının dilinin de açık ve yalın olması zorunludur.** Vergi hukukunda kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşımaktadır.
- c. **Peçeleme sözleşmesi:** Vergi mükellefleri ve vergi sorumluları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere "**peçeleme sözleşmesi**" adı verilmektedir. Bu durumda idare ve vergi yargısı organları vergilendirmede görünüşteki sözleşmeyi değil, gerçek ekonomik durumu dikkate almaktadır. Buna 213 sayılı VUK 3 ncü maddesi izin vermektedir.

3

CEVAP 2: Çeşitli ülkelerin şahsîlik ve mülkîlik ilkelerini aynı vergiler bakımından aynı şekilde kabul etmemeleri birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin aynı yükümlüler ve aynı vergi konuları üzerinde çakışması sonucunu doğurmaktadır. Örneğin, bir kişi vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden bir ülkede yerleşmişse ve kaynak ilkesini kabul eden bir ülkedeki ekonomik faaliyeti sonucunda gelir elde etmişse, her iki devletin de vergilendirme yetkisi bulunmaktadır. **Buna hukukî anlamda uluslararası çifte vergilendirme denilmektedir**

Hukukî anlamda çifte vergilendirme birden fazla devletin vergilendirmede değişik ilkeleri kabul etmesinden kaynaklanmaktadır. Buna karşılık aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulması ise ekonomik anlamda uluslar arası çifte vergilendirmeyi oluşturmaktadır. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme vergi konularının birden çok devlet tarafından değişik nitelendirilmesinden ya da vergi matrahının değişik usullerle hesaplanmasından doğabilir. hukukî anlamda çifte vergilendirmeyi önlemeleri için vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları, ekonomik anlamda



çifte vergilendirmeyi önlemek için ise buna ek olarak vergi sistemlerini belli ölçüde uyumlaştırmaları gerektiğinden, bunu sağlamak için devletler, **Yasalarla tek yanlı sınırlandırma yapabilirler. Buna iç hukukta kullanılan yöntemler denilmektedir.**

Bu kapsamda, devletlerin vergilendirme yetkilerini yasalarla tek yanlı olarak sınırlandırmaları, hukukî anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurulacak yollardan ilkidir. Vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak çifte vergilendirmeyi önleyecek tedbirleri alabilirler. Bu konuda iki ana yöntem vardır: **(1) Mahsup yöntemi, (2) istisna yöntemi.**

Mahsup yönteminde vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devlet vergiyi, yükümlülerin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplamakla birlikte, yabancı ülkede ödenmiş olan vergileri, ülkede hesaplanan toplam vergiden mahsup edilmektedir. Bunun için, yurt dışında elde edilen kazancın Türkiye’de beyan edilmesi gerekmektedir. Vergiden istisna kılınan kazançlar nedeniyle yurt dışında ödenen vergiler mahsup edilememektedir.

İstisna yönteminde ise, vergi yalnız ülke içinde sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanmakta; yabancı ülkelerdeki gelir ve servet unsurları göz önüne alınmamaktadır. Bununla beraber, yabancı ülkelerdeki gelir ve servet vergiden istisna edilmekle beraber, artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulanması bakımından toplama dahil edilebilir; bu şekilde bulunan tarife yalnız ülke içinde sahip olunan gelir veya servete uygulanır. Yasa koyucu, bu iki ana yöntem dışında başka yöntemlerle de çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışır. **Örneğin yabancı ülkelerdeki gelir ve servet değerlendirilirken daha düşük vergi oranları uygulanabilir ya da yabancı ülkelerde ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan toplam vergi matrahından indirilmesi yoluna başvurulur çifte vergilendirme kısmen giderilebilir.** Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda “Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarihiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisabeden ve Türkiye’de ikametgâhı olmayan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulamaz” hükmüne yer verilerek, vergi kanunlarının yabancı ülkelerde uygulanamayacağı kabul edilmiştir. Ayrıca aynı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan kişilerin yabancı ülkelerde bulunan mallarından o ülkelerde alınan veraset ve intikal vergileri, Türkiye’de beyannamede gösterilen malların değerlerinden indirilmesine izin verilerek, verginin matrahtan indirim kabul edilmiştir.

. Türk vergi yasalarında çifte vergilendirmenin önlenmesi için vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı hükümlere yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu, gerçek kişilerin bu verginin tam yükümlüsü olmalarını, yani gerek Türkiye içinde, gerek Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmelerini Türkiye’de yerleşmiş olmalarına (ikamet ilkesi) ve belli koşullar altında uyrukluk ilkesine bağlamıştır. Uyrukluk ilkesine göre, tam yükümlülüğün söz konusu olabilmesi için, “Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları”nın yabancı ülkelerde gelir elde etmeleri gerekmektedir. Ancak bu kişilerin buldukları ülkelerde elde ettikleri kazanç veya iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmaları halinde, bu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmeyecekleri hükme bağlanmıştır. Yine Kurumlar Vergisi Kanununun 5 nci maddesinde yer alan yurt dışı faaliyetlerden elde edilen bazı kazançların kanunda sayılan şartların gerçekleşmesi halinde Türkiye’de vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Örneğin, yurt dışı inşaat ve onarım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar Türkiye’de vergilendirilmemektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 123 üncü maddesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesi, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla “mahsup yöntemi”ni kabul etmiştir. Bu hükme göre, tam yükümlülerin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan ödedikleri benzer vergiler, Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir, indirilecek miktar,



gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde aradaki fark nazara alınmaz. Kurumlar Vergisi Kanunu, tam yükümlülüğü kurumların yasal merkezlerinin veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması koşuluna bağlamıştır. Yasal merkez ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında olan kurumlar ise bu verginin dar yükümlüleri olup, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler. Kurumlar Vergisi Kanunu da çifte vergilendirmeyi önlemek için “mahsup yöntemi”ni kabul etmiştir. Yabancı ülkelerde elde edilerek, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına geçirilen kazançlardan yabancı ülkelerde ödenen benzer vergiler, Türkiye’de tarh edilen kurumlar vergisinden indirilebilir. Ancak indirilecek tutarın, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanununun 33 ncü maddesindeki oranın uygulanması ile bulunacak tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır. Kanunda çifte vergilendirmeyi hafifletmeye yönelik bir hüküm de yer almıştır.

CEVAP 3: 213 sayılı VUK m.378’de mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları, ancak, bu kanunun **vergi hatalarına ait hükümlerinin saklı olduğu** hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan 2577 sayılı İYUK m.27’nci maddesinde **ihirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların, tahsil işlemini durdurmayacağı** hüküm altına alınmıştır.

VUK’nda dava açılmayacağı hüküm altına alınırken bu hükmün istisnasına İYUK’nda yer verilmiş olup, İYUK uyarınca mükelleflerin beyannameyi verirken ihirazi kayıt koymak suretiyle, beyan ettikleri matrahlar dava açma hakkı bulunmaktadır. Bunun için de mükelleflerin tahakkuk fişinin düzenlenip, tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren **(30) gün içinde** görevli ve yetkili vergi mahkemesinde dava açmaları gerekmektedir. Aksi takdirde, dava açma hakkı sona ermektedir. **Ayrıca, açılan davada, tahsilat işlemleri durmayacağından yürütmenin durdurulması talep edilmelidir. Mahkemece verilecek yürütmeyi durdurma kararına kadar tahsilat işlemlerine devam edileceği tabiidir.**

İhtirazi kayıtla beyan, kanuni süresinde verilen beyannameler için verilebileceği gibi, kanuni süreden sonra verilen beyannamelerde de ihtirazi kayıt konulabilir. Ancak, Danıştay’ın son kararlarında kanuni süresinden sonra VUK m.371 uyarınca pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerde de ihtirazi kaydın konulamayacağına hükmedilmektedir.

Ayrıca, 213 sayılı VUK m112/6’da ihtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hükmün, anayasal açıdan yargı hakkının kullanımına engel olduğu konusunda da hukuki tartışmalar bulunmaktadır.

Öte yandan İYUK m.28/6’da tazminat ve **vergi davalarında** idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faizin ödeneceği, ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faizin işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır. BU hüküm ile VUK m.112/6 hükmünün birlikte nasıl uygulanacağı konusunda herhangi bir idari düzenleme de yapılmamıştır. İYUK m.28/6 hükmü yargı kararının yerine getirilmesine ilişkin hüküm olup, VUK m.112/6’yı etkilememektedir. Çünkü, İYUK’a göre yargı kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye faiz ödenmesi öngörülmüş olup, VUK 112/6’da da iade tarihinden yargı kararının tebliğine kadar sürede ödenmesi gereken faiz hüküm altına alınmıştır. Bu



açından bakıldığında iki hüküm de birbirinin tamamlayan hükümler olup, faiz hesaplanmasında süreler çakışmamaktadır.

Diğer yandan VUK m.378'de normun istisnası da getirilmiştir. Buna göre, mükellefler beyan ettikleri matrahlarda vergi hatası olduğundan bahisle de dava açabileceklerdir. Ancak, bunun prosödörü ise VUK'nında düzenlenmiştir. Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarda VUK'nında tanımlanan açık hesap hatası ya da vergilendirme hatası var ise, mükelleflerin VUK m.124 uyarınca şikayet yolu ile düzeltme yolunu kullanmaları gerekmektedir. Söz konusu maddede Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri, bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edileceği hüküm altına alınmıştır. Bunun için de mükelleflerin aşağıdaki yolu izlemeleri gerekmektedir.

- 1- VUK m.126 hüküm altına alınan düzeltme zamanaşımı süresi geçmemelidir.
- 2- Vergi dairesine elden ya da posta ile yazılı başvuruda bulunması ve bu başvuruda açık biçimde vergi hatası olduğunu iddia ederek düzeltme talebinde bulunması gerekmektedir.
- 3- Vergi dairesince başvuru tarihinden itibaren (60) gün içinde olumsuz cevap verilmesi halinde cevap verildiği tarihten, cevap verilmemesi halinde 60 günü bittiği tarihten itibaren Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan şikayet yolu ile aynı düzeltme talebinde bulunması,
- 4- Gelir İdaresince başvuru tarihinden itibaren (60) gün içinde olumsuz cevap verilmesi halinde cevap verildiği tarihi izleyen, cevap verilmemesi halinde 60 günü bittiği tarihi izleyen günden itibaren (30) gün içinde Vergi Mahkemesinde dava açması gerekmektedir. Bu süre geçirildikten sonra dava açma hakkı sona ermektedir.

Yukarıdaki işlemlerin tamamı mükelleflerin idareye başvurusundan sonra talepte bulunmaları üzerine dava açma haklarına ilişkin süreçler olup, idarenin mükellefin talebi olmaksızın yaptığı işlemler bu sorunun kapsamına girmemektedir.

CEVAP 4:

- 1- 6183 sayılı AATUHK mükerrer 35 nci maddesinde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.
- 2- Yine 6183 sayılı AATUHK'nın 35'nci maddesinde de limited şirket ortakları şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları hüküm altına alınmıştır.
- 3- 6183 sayılı Kanunda, ortak ve yöneticilerin sorumluluğu konusunda yasa koyucu herhangi bir sıra öngörmemiştir. Önce şirketin borçları için şirket tüzel kişiliğine başvurulması, şirketten tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde alacaklı amme idaresince hem ortaklara hem de kanuni temsilcilere ödeme emri göndermek suretiyle takip başlatması gerekmektedir. Ancak, ikisinin de aynı anda yapılmasını zorunlu kılan bir norm bulunmamaktadır. Olayda, şirketin borçlarını ödeyemeyecek durumda olması, alacakların şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyeceğini göstermektedir.



- 4- 6183 sayılı AATUHK'nın 3 üncü maddesinde **amme borçlusunu veya borçlu teriminin amme alacağını** ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini, ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun 7 nci maddesinde de borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümlerinin tatbik edileceği, borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunacağı hüküm altına alınmıştır.
- 5- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 12 nci maddesi uyarınca da ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği, ancak, mirasçılardan herbirinin ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır.
- 6- Seri A, 1 seri no'lu Tahsiyat Genel Tebliğinde de ölen amme borçlusundan aranılan amme alacaklarının 213 sayılı Kanun kapsamına giren alacaklar olması halinde mirasçılar hakkında yapılacak takiplerde mirasçılardan sorumlu oldukları tutarların 213 sayılı Kanunun anılan maddesi uyarınca tespit edilmesi gerekmektedir. Yine aynı Tebliğde, 4721 sayılı Kanunun 641 ve 681 inci maddelerinde ise; mirasçılardan tereke borçlarından dolayı müteselsilen sorumlu oldukları düzenlendiği, ancak, bu sorumluluğun mirasın paylaşılmasından itibaren geçecek 5 yıllık sürede geçerli olduğu, bu sürenin bitiminden sonra mirasçılardan miras hisseleri oranında miras bırakanın borçlarından sorumlu olacakları açıklanmıştır.
- 7- Yukarıdaki madde hükümleri esas alındığında, şirket müdürü (A), müdürlük yaptığı 10 Ocak-2010 – 15 Mayıs 2011 tarihleri arasındaki amme borçlarının tamamından kanuni temsilci sıfatıyla borcun tamamından sorumludur. Diğer taraftan, 6183 sayılı AATUHK'nın mükerrer 35 nci maddesinde yer alan "*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur. Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.* Biçimindeki hükümler Anayasa Mahkemesince iptal edildiğinden, (A)'dan sonra şirket müdürü olarak atanan kişilerle müteselsilen sorumlu olmayacaktır. Ancak, (A), 16 Mayıs 2011-1 Nisan 2015 tarihleri arasında da limited şirket ortağı olması nedeniyle şirketteki hissesi oranında amme alacaklarından sorumlu olacaktır. Öte yandan, Anayasa Mahkemesince iptal edilen mük. 35 nci madde hükümlerinin aynısı 6183 sayılı AATUHK'nın 35 nci maddesinde de yer almakta olup, bu maddede yer alan hükümler iptal edilmemiştir. Dolayısıyla, (A)'nın ortaklığını devrettiği yabancı uyruklu kişi, (A)'nın şirketteki payına düşen kısımla sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacaktır.
- 8- 442 seri no'lu Tahsilat Genel Tebliğinde Tüzel kişilere yönelik olarak verilen adli veya idari para cezalarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil edilememiş olması nedeniyle, **6183 sayılı Kanun hükümlerine göre sorumlu tutulan ortaklar ve/veya kanuni temsilcilerin ölümü halinde, cezaya tüzel kişilik muhatap olması nedeniyle, mirası reddetmemiş mirasçılardan bu alacakların takibine devam edilecektir biçiminde açıklama yer aldığından kesinleşen cezalar tüzel kişiliğe ait olduğundan cezalar ölüm halinde düşmeyecek olup, mirasçılardan talep edilecektir.**
- 9- (A)'nın sorumlu olduğu borçları, kanuni temsilci ve şirket ortağı olduğu dönemler itibarıyla alacaklı tahsil dairesince ayrıştırılması gerekmektedir. Örnek olayda, trafik para cezası dışında kalan borçların tamamından kanuni temsilci sıfatıyla borcun tamamından (A) sorumludur. Çünkü, ödeme emri şirketin borçları nedeniyle düzenlenmiştir. Dolayısıyla söz konusu cezada şirket adına kesilmiş cezadır. Ayrıca, bu cezadan mirasçılardan tamamından müteselsilen sorumlu olup, trafik para cezasından şirketteki payı % 10 oranında şirket payını devrettiği (H) ile birlikte de müteselsilen sorumlu olacaktır.



- 10- (A) vefat ettiğinden ve sağlığında borçları ödemediğinden, (A)'nın mirası reddetmemiş mirasçıları amme borçlusu sıfatıyla borçlardan sorumlu olacaklardır. Ancak, mirasçılar 213 sayılı VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan dolayı herbiri miras hisseleri nispetinde sorumlu olacak olup, bunun dışında kalan amme borçlarından ise, Medeni Kanun hükümleri uyarınca mirasın paylaşılmasından itibaren geçecek 5 yıllık sürede mirasın borçlarının tamamından müteselsilen sorumlu olacaklardır. Bu durumda alacaklı vergi dairesi, (A)'nın mirasçılarına göndereceği ödeme emrinde, trafik para cezası dışında kalan ve 213 sayılı VUK kapsamına giren vergi ve cezalar için herbir mirasçının miras hissesi oranında ödeme emri düzenleyerek göndermesi, trafik para cezasının tamamı için de her bir mirasçıya ayrı ayrı ödeme emri tebliğ ederek takip işlemlerine başlaması gerekirdi. 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre, kesinleşmiş borçlar için ödeme emri tebliğ edilmeden, takip işlemlerine başlanılamaz. Sonuç olarak, mirasçılara tebliğ edilen ödeme emirleri hatalı olup, yasalara uygun olarak yapılacak hesaplama göre yeniden ödeme emri tebliğ edilmesi gerekmektedir.
- 11- Şirketin Gelir Vergisi Stopaj borcunun kanuni vadesi, (A)'nın ortaklıktan ve şirket müdürlüğünden ayrıldığı tarihten sonraki tarih olmakla birlikte, vergiyi doğuran olay, (A)'nın yetkili olduğu dönemde meydana gelmiştir. Bu konuda uygulamada tartışma bulunmaktadır. Bu durumda, (A)'nın şirket müdürü sıfatıyla borçtan sorumlu olmaması için, 213 sayılı VUK m.10 uyarınca ödevlerini yerine getirdiğini ispatlaması gerekmektedir. Aksi taktirde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemde yönetici olan ortak, bu döneme ilişkin borç sorumluluğundan kurtulamayacaktır.

CEVAP 5: 213 sayılı VUK'nın 140 ncı maddesinde tam ve sınırlı inceleme olmak üzere, inceleme çeşitleri (2)'ye ayrılmıştır. Maddede tam ve sınırlı inceleme tanımlanmamış olup, bu terimler Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 3 üncü maddesinde aşağıdaki biçimde tanımlanmıştır.

Sınırlı inceleme: Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini,

Tam inceleme: Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini,

ifade eder.

213 sayılı VUK m.140'da incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmelerinin esas olduğu, bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebileceği, bu talebin vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirileceği ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Kanunen belirlenen süre içerisinde hakkının kullanılmaması durumunda hakkın ortadan kalkmasına neden olan süreye, **hak düşürücü süre** denilmektedir. **Hak düşürücü süreler bir hakkın varlığını ve kullanılmasını belirli bir zaman ile sınırlandırmakta olup, bu sürelerin geçmesi ile hakka ilişkin dava açma yetkisi ortadan kalkar. Anılan süreler, askıda olan hukuki ilişkilerde istikrar sağlayarak kamu yararına hizmet eder. Hak düşürücü sürelerin belirlenmesi anayasal sınırlar içinde kalmak koşuluyla kanun koyucunun takdir yetkisindedir. İnceleme süreleri de devlet açısından, yetkinin kullanılması için kanun koyucu tarafından sınırlandırılmıştır. Verilen süre içerisinde sonuçlanmayan incelemelere dayanılarak hukuken işlem tesis etme hakkı sona ermektedir. Dolayısıyla, incelemenin yasal olarak belirlenen sürede tamamlanamaması halinde görev düşmektedir. Bu durumda, yeniden inceleme görevi verilerek, hukuken yeni bir vergi incelemesi başlatılması gerekmektedir. 213 sayılı VUK m.138'de incelemenin, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği, evvelce**



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olmasının yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani olmadığı hüküm altına alınmıştır. Bunun için de defter ve belgelerin ibraz süresinin geçmemiş olması gerekmektedir. Süresi dolan incelemelere devam edilemez. Bu durumda incelemeye devam edilmek istenmesi halinde, inceleme işlemlerinin, tarh zamanaşımı süresi dolmamış ise Kanun ve Yönetmelik hükümlerine göre yeniden başlatılması gerekmektedir. İnceleme sonucunda düzenlenen ve vergi tarhını öngören raporlar, icrai nitelikte olmayıp, tarhiyatı hazırlayıcı ön işlemdir. Ancak, kanuni süresi dolmasına rağmen, düzenlenen inceleme raporunun tarhiyata dayanak alınması hukuken mümkün değildir. Bunun kabulü halinde, Kanun hükümlerine aykırı olarak alınan takdir komisyonu kararına istinaden tarhiyat yapılması da hukuka uygun kabul edilecektir. Hukuk normlarında usul esastan önce gelir kuralı kabul edildiğinde, usul yönünden hukuka aykırı olan işlemlerde esasa bakılmaması gerekmektedir. Bu ilke, hukuki güvenlik ilkesinin de sonucu olup, uygulanması da gerekmektedir. Kaldı ki, süresinde tamamlanmayan inceleme sonucunda, ilgilinin fazladan ödemek zorunda kalacağı gecikme faizleri nedeniyle uğradığı zararı, tam yargı davasına da konu ederek idareden veya incelemeyi yapandan talep etme hakkı da bulunmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu sürenin geçmiş olması sadece ve sadece vergi inceleme elamanı açısından bakılarak, disiplin hükümleri çerçevesinde değerlendirilebilecek bir olay değildir. Bu durum, idari bir işsel olup, mükellef hukukunu etkilemeyecektir. İnceleme süresi sona erdikten sonra düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayanılarak tarhiyat yapılması ve ceza kesilmemesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 142 ve devamı maddelerinde yer alan "arama" işlemleri delil elde etmek amacıyla yapılan işlem olup, VUK m.140'da aramalı vergi incelemesi öngörülmediği gibi, Yönetmeliğin iki maddesinde sadece 213 sayılı Vergi Usul Kanununun aramaya ilişkin hükümleri saklıdır hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, aramanın bir inceleme türü olup olmadığı hukuken tartışmalıdır. Öte yandan VUK m.145'de arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemelerin en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddede "incelemenin bitmesi" ifadesi kullanılmasına rağmen, madde alınan belgelerin incelenerek iadesine yönelik düzenleme içermektedir. Maddenin bu halinden, incelemenin (3) ay içinde bitirilip bitirilmeyeceği hususu da hukuken tartışmalıdır. Çünkü, 6009 sayılı Kanun ile VUK'nın 140 ncı maddesi değiştirilirken, yapılan düzenlemede aramaya atıfta bulunulmadığı gibi, arama ile ilgili maddelerde de bir değişiklik yapılmamıştır. Arama yapılması halinde de incelemenin tam veya sınırlı inceleme olarak sonuçlandırılması, ancak, aramada el konulan ve suç delili olmayan belgelerin (3) ay içinde mükellefe iade edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, arama bir inceleme türü değildir.