



TÜRMOB

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

2022/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

11 Aralık 2022 Pazar – 16.00 - 18.00 (2 Saat)

- Uyarı!** [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.
[2] Cevap kağıdı üzerinde, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
[3] **Bu sınav 4 sorudan oluşmaktadır.**

Sorular

Soru 1 : 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yer alan amme alacağının korunması yöntemlerine ilişkin aşağıda sorulan özellikli durumları ilgili mevzuat ve Danıştay’ın konuya ilişkin vermiş olduğu kararlar doğrultusunda açıklayınız?

- Amme alacakları** açısından ihtiyati tahakkukun, ihtiyati haczin ön koşulu olup olmadığı; **(5 Puan)**
- Vergi incelemesi tamamlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 13. Maddesinin 1. Bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilip edilemeyeceği; **(10 Puan)**
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 9. Maddesinin 1. Fıkrası gereğince teminat istenebilmesi için 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesinde sayılı hallerin mevcut olmasının yeterli olup olmadığı; **(5 Puan)**
- İhtiyati hacze gidilmeden önce teminat istenmesinin zorunlu olup olmadığı **(5 Puan)**

Soru 2 : Vadideki Zambak Ltd. Şti’nin 2019 ve 2020 yılı hesap ve işlemleri Vergi Müfettişi Bay E tarafından incelenmektedir. Mükellef kurum ilgili dönemlerde e-defter ve e-fatura uygulamasına dahildir. Mükellef kurumun ilgili yıllar defter ve belgeleri 05.10.2022 tarihinde Vergi Müfettişi tarafından istenmiştir. Mükellef kurum 2019 ve 2020 yılı e-defterlerini ve düzenlediği e-faturaları ibraz edememiştir.

Mükellef kurum temsilcisi defter ve belgelerini ibraz edememesine ilişkin “Biz ilgili yıllar için Maliye Bakanlığından izin almış özel entegratör... firmasından saklama hizmeti aldık. Ortağımız olan uluslararası firmanın veri güvenlik politikası nedeniyle elektronik ortamda defter ve beratlarımız da dahil hiçbir veri saklamıyoruz. Saklama hizmeti aldığımız firmamıza siber saldırı yapılmış ve sunucuları zarar görmüştür. Bu nedenle ibrazı istenen defter ve faturalar dahil çoğu verimize ulaşamıyoruz.

Söz konusu firma siber saldırının ve saldırı sonucunda sunucularının hasar gördüğünün tespiti için ilgili makamlara başvurmuş ve bu durum ilgili makamlarca hatta mahkeme tarafından atanan bilirkişi ile tespit edilmiştir. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile ilgili mahkemeden alınan yazıları müfettişliğimize ibraz ediyoruz. Bu hususla ilgili olarak, saklama hizmeti aldığımız firma gerekli başvuruları yaptığından tarafımızca yapılmış herhangi bir başvuru ya da alınmış bir belge bulunmamaktadır.

Ayrıca söz konusu e-defter ve e-faturaları kâğıt ortamına basılmış nüshalarını istenildiği zaman ibraz edebiliriz” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Buna göre; mükellef kurumun Defter ve Belge ibraz etmeme fiilini, mükellefin konuya ilişkin yukarıda yer alan ifadesi ile 1 Sıra No’lu Elektronik Defter Tebliği ve 509 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan muhafaza ve ibraza ilişkin getirilen düzenlemelerle birlikte değerlendirerek (söz konusu düzenlemelere açıklamalarınızda yer veriniz) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesinde yer alan gizleme fiilinin oluşup oluşmadığını açıklayınız. **(25 Puan)**

Soru 3 : Suç ve Ceza Ltd. Şti. hakkında Vergi Müfettişi Bayan E tarafından yürütülen vergi incelemesine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

- İncelemenin vergi türü Kurumlar Vergisi, konusu genel, dönemi 2016, kapsamı tam incelemedir.
- Mükellef kurum ilgili dönem Kurumlar Vergisi Beyannamesinde 5.000.000 TL matrah üzerinden 1.000.000 TL Ödenecek Kurumlar Vergisi beyan etmiş ve ödemiştir.



TÜRMOB

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

- 15.05.2021 tarihinde mükellef kurum temsilcisi ile birlikte düzenlenen incelemeye başlama tutanağı ile vergi incelemesine başlanılmış incelemeye başlama tutanağı aynı gün mükellef kurumun bağlı olduğu vergi dairesine gönderilmiş ve kayıtlarına girmiştir.
- Mükellef 7326 Sayılı Kanun kapsamında Katma Değer Vergisi vergi artırımında bulunmuştur.
- 20.10.2021 tarihli vergi inceleme raporunda yer alan bazı bilgiler aşağıdaki gibidir:
- Mükellef kurum ilgili dönemde 15.000.000 TL sahte fatura kullanmıştır. Vergi inceleme raporunda Yapılan randıman, kaydi envanter ve sektörel karlılık çalışması sonucunda mükellef kurumun 7.000.000 TL'na isabet eden maliyetleri kabul edilmiş ancak kalan 8.000.000 TL'na isabet eden sahte faturaların maliyetleri arttırmak ve matrahı azaltmak için bilerek kullanıldığı kanaatine varılmıştır. (353/1. Madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları için üst sınır ilgili dönemde 110.000 TL'dir)
- Yine yapılan envanter ve randıman çalışması sonucunda mükellef kurumun KDV Hariç 2.000.000 TL hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı tespit edilmiştir.
- Mükellef kurumun yanlış oran uygulaması nedeniyle olması gerekenden 500.000 TL fazla amortisman gideri kayıt ettiği ve söz konusu tutarı beyanlarına intikal ettirildiği tespit edilmiştir.
- Mükellef kurumun dönem sonu yabancı para değerlemesinde hata yaptığı ve kambiyo karlarını olması gerekenden 1.000.000 TL eksik hesapladığı ve beyanlarını bu doğrultuda verdiği tespit edilmiştir.
- Mükellef kurumun tek seferde verilen sipariş avansları hesabına borç kaydı yaptığı 80.000 TL tutarındaki ödemesini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edemediği tespit edilmiştir mükellef kurum temsilcisi nakden ödeme yapıldığını kabul etmiştir
- Tek düzen hesap planına ve mali tablolara uymamaktan dolayı 5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi önerilmiştir.
- Mükellef kurum "Rapor Değerlendirme komisyonunda dinleme talep etmiştir"
- Mükellef kurum tarh edilecek vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmiştir.

İstenilenler:

- a- Bu tespitler doğrultusunda Kurumlar Vergisi yönünden düzenlenecek vergi inceleme raporunda 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek Madde 11 ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 2. maddesine göre uzlaşma kapsamına giren vergi ve ceza tutarları ile uzlaşma kapsamına girmeyen vergi ve ceza tutarlarını hesaplayınız. (Raporda yer alan tespit ve tenkitlerin vergi mevzuatına uygunluk değerlendirmesi yapılmayacaktır. Sadece uzlaşmaya giren ve girmeyen vergiler ile cezaların hesaplamaları gösterilecektir. Hesaplamalarda Kurumlar Vergisi Oranı %20 alınacak KDV ise ihmal edilecektir.) (10 Puan)
- b- Rapor değerlendirme komisyonu, düzenlenen raporda mevzuata aykırı bir işlem veya hesaplama hatası olmadığı gerekçesiyle mükellef kurumun dinlenmesine gerek olmadığına karar vermiş ve 30.10.2021 tarihinde raporu işleme koymuştur. Rapor değerlendirme komisyonunun, mükellef kurumu dinlememe kararını, rapor değerlendirme komisyonlarının görev ve yetkilerini de yazarak değerlendiriniz.(5 Puan)
- c- Mükellef kurum tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden vazgeçerek vergi inceleme raporuna göre tarh edilen vergi ve kesilecek cezalar için 7326 sayılı Kanunun "İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki İşlemler" başlıklı 4. Maddesinden faydalanmaya karar vermiş ve raporda yer alan tüm vergi ve cezalar için süresi içerisinde vergi dairesine başvurmuştur. Mükellef kurumun süre dahil maddeden faydalanmak için gerekli tüm şartları taşıdığı ve başvurusunun kabul edildiği varsayımı altında ödeyeceği vergi ve ceza tutarları ile tahsilinden vazgeçilen vergi ve ceza tutarlarını hesaplayınız. Yapılacak hesaplamalarda gecikme faizi ve Yİ- ÜFE tutarı sıfır alınacaktır. (15 Puan)

Soru 4: 213 Sayılı Kanunda yer alan "Kanun Yolundan Vazgeçme" düzenlemesinin Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda yer alan "Davadan Feragat Etme" düzenlemesinden farklarını yazınız (20 Puan)



TÜRMOB

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

2022/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

11 Aralık 2022 Pazar – 16.00 - 18.00

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1 –

a) İhtiyati haciz AATUHK'nın 13 ve 16. maddeleri arasında düzenlenmiştir. 13. maddede sayılan sebeplerin varlığı halinde hiçbir süre ile bağlı kalınmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla 6183 sayılı Kanunda yer alan “haciz” uygulamasına ilişkin hükümlere göre derhal ihtiyati hacze gidileceği belirtilmiştir.

İhtiyati tahakkuk AATUHK'nın 17 ve 19. maddeleri arasında düzenlenmiştir. İhtiyati tahakkuk, kanunda belirtilen sebeplerden birinin varlığı halinde vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine defterdarın, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi için verdiği yazılı emir uyarınca uygulanır.

Soru amme alacakları açısından sorulmuştur. 6183 Sayılı Kanunun 3. Maddesinde Amme Alacağının kanunun 1. Ve 2. Maddesindeki alacakları kapsadığı belirtilmiştir. İlgili maddelerdeki tanım ve açıklamalara bakıldığında amme yani kamu alacağının, vergi resim ve harçları da kapsayan fakat onlardan daha kapsamlı bir alacak olduğu çok açıktır.

Verginin tahsiline kadar uzanan süreç ve vergi uygulamaları, vergi gelirinin özelliği gereği diğer kamu alacaklarından farklı olarak ayrı bir hukuki yapılanmayı gerekli kılmıştır. Tarh, tahakkuk vb. kavramlar vergi gelirlerine özgü kavramlardır. Tahakkuk kavramı da vergi gelirinine özgü bir kavramdır. Tahakkuk, tarh ve tebliğ olunan verginin ödenecek hale gelmesidir (VUK md.22). Tahakkukun güvenlik önlemi gayesi ile tarh ve tebligattan önceki sürece alınması kavramsal olarak ihtiyati tahakkuku verir. İhtiyati tahakkuk diğer önlemlerden farklı olarak tüm kamu alacakları için değil, yalnız vergi ve resim alacağı için uygulanır. Diğer kamu alacakları için ihtiyati tahakkuk uygulaması kanunen mümkün değildir. Kanunun lafzı da ihtiyati tahakkukun sadece vergi ve resimler için uygulanabileceğini ifade etmektedir. Nitekim ihtiyati tahakkuka ilişkin hükümlerde “borçlu” yerine “mükellef” tabiri kullanılmıştır. Yine kanun metninde bu yetki vergi dairesi müdürünün yazılı önerisi üzerine defterdara verilmiştir.

Buna göre vergileme ile ilgili olan tahakkuk kavramının vergi dışındaki kamu alacaklarına uygulanması zorunlu olmadığı gibi mümkün de değildir.

Kaldı ki Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliğinde hangi vergiler için ihtiyati tahakkuk uygulamasına gidileceğini açıklamıştır. Buna göre; gelir vergisi (geçici vergi dâhil), kurumlar vergisi (geçici vergi dâhil), KDV, Damga Vergisi, ÖTV, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, BSMV, VİV ile bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları için ihtiyati tahakkuk uygulamasını uygun görmüştür. Görüldüğü üzere her vergi resim ve harç için de ihtiyati tahakkuk uygulanamaz.

Aynı tebliğde “Gerek ihtiyati tahakkuka dayalı, gerekse diğer nedenlerden dolayı ihtiyati haciz sebeplerinin tayin ve takdirinde ... gerekmektedir” hükmünden de her amme alacağı için ihtiyati tahakkukun gerekli olmadığı sonucu rahatlıkla çıkarılabilir.

Sonuç olarak **amme alacakları** açısından ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haczin ön koşulu değildir.

b) 12 Kasım 2022 tarih ve 32011 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun Esas 2021/6 ve 2022/7 nolu 27.05.2022 tarihli kararında Vergi incelemesi tamamlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 13. Maddesinin 1. Bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceğine karar vermiştir.

Danıştay Kanununun 40. Maddesinin 4. Bendine göre Danıştay içtihatları birleştirme Kurulu kararlarına, Danıştay dava ve kurulları ile idari mahkemeler ve **idare** uymak zorundadır.

Sonuç olarak Vergi incelemesi tamamlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun idareyi de bağlayan yukarıda açıklanan kararı gereği borçlu hakkında 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 13. Maddesinin 1. Bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilmesi hukuka uygun olmayacaktır.



TÜRMOB

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

c) 6183 Sayılı AATUHK'nun 9. Maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki gibidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun **344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile** 359 uncu maddesinde sayılan hallerde temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. Maddesi aşağıdaki gibidir.

341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde sayılan her fiilin sonucunda vergi ziyai oluşmayabilir.

Örneğin kasten yani bilerek sahte belge kullanan bir mükellefin söz konusu fiili 359. Madde kapsamında iken, Sonraki Döneme Devreden Katma Değer vergilerinin çok yüksek olması nedeniyle eksik bir tahakkuk dolayısıyla 344. Madde kapsamında vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir durum söz konusu olmayabilir.

Nitekim 1 No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde "213 sayılı Kanunun 135 inci maddesiyle kendilerine inceleme yetkisi verilmiş bulunanlar tarafından mükelleflerin veya sorumluların kayıt ve işlemlerinin incelenmesi sırasında 213 sayılı Kanunun **344 ve 359** uncu maddelerinde sayılan hallerin tespit edilmesi nedeniyle bir amme alacağı salınması için gereken işlemlere başlanılmışsa, inceleme elemanlarınca yapılacak ilk hesaplara göre tespit edilecek tutar üzerinden derhal teminat istenecektir" denilerek sadece 359. Madde kapsamındaki fiillerin teminat istenmesi için yeterli olmadığı fiilin 344. Madde kapsamındaki halleri de kapsamaması gerektiği belirtilmiştir.

Bu nedenle tek başına 359. Maddede sayılı fiillerin işlenmiş olması teminat istenmesi için yeterli olmaz. 359. Madde kapsamında olan fiilin aynı kanunun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren hallerden de olması gerekir.

1-d

Kanunun 13. Maddesi aşağıdaki gibidir.

İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur

1. 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,

2. Borçlunun belli ikametgâhı yoksa

3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,

4. Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,

5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,

6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,

7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icap ettiren haller varsa.

Yukarıda sayılan sebeplerden görüleceği üzere ihtiyati haciz istenmesini gerektiren her sebep için teminat gösterilmesi zorunlu değildir. 13/1 maddesi zaten teminat istenmesini zorunlu kılmaktadır. 13/4 bendinde zaten borçludan teminat istenmiştir. Ancak diğer bentlerde teminat isteme zorunluluk olarak gösterilmemiştir. Bu nedenle 13. Maddenin birinci fıkrasında yazılan sebepler dışındaki diğer sebepler dolayısıyla ihtiyati haciz kararı alınacaksa teminat gösterme zorunluluğu bulunmamaktadır. Kanunun bütününde de ihtiyati hacze gidilmeden önce teminat istenmesini zorunlu kılan bir düzenleme bulunmamaktadır.

Cevap 2

a) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kaçakçılık suçları ve cezalarını düzenleyen 359/a-2 maddesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.



TÜRMOB

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

(...)

2) **Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler** veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya *sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi*, bu fıkra hükmünün uygulanmasında *gizleme olarak kabul edilir*.

13.12.2011 Tarih ve 28141 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 1 Sıra Nolu Elektronik Defter Genel Tebliği'nin güncel halinde e-defterlerin muhafaza ve ibrazına ilişkin aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

- a- e-Defter dosyaları ve bunlara ait berat dosyaları birbirleri ile ilişkili şekilde elektronik ortamda, **istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmek zorundadır**.
- b- e-Defter dosyaları, berat dosyaları ve elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, NES veya Mali Mühür ile garanti altına alındığı için **kağıt ortamında saklanmayacak** (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri hariç) **ve elektronik ortamdaki bu dosyaların kağıt ortamdaki hali hukuken hüküm ifade etmeyecektir**.
- c- Defterlerini elektronik ortamında tutanlar, e-Defter dosyaları, elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişleri ve ilgili berat dosyalarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri kağıt ortamda) **muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür**.
- d- e-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulamasına dâhil olan mükelleflerin **kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburidir**. **Üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi, muhafaza ve ibraz sorumluluğunu ortadan kaldırmamakta ve Başkanlık ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir**. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunludur.
- e- e-Defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının **ikincil kopyalarının**, gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde e-Defter saklama hizmeti yönünden teknik yeterliliğe sahip ve Başkanlıktan bu hususta izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde ya da Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde **1/1/2020 tarihinden itibaren** asgari 10 yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunludur.
- f- **e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının muhafaza işleminin Başkanlıktan izin alan özel entegratörlerin ya da Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi, mükellefin asıl e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmaz**.
- g- İlgili mükellef tarafından e-Defter dosyaları ile beratlarının yazılı talebe rağmen yetkili makamlara ibraz edilmediğinin veya edilemediğinin tevsikini müteakip, saklama hizmetini veren özel entegratörden Başkanlık aracılığı ile ya da muhafaza işleminin Başkanlık sistemlerinde yapılması halinde ise Başkanlıktan, resmi yazılı talepte bulunularak ilgili e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının ibrazı istenebilecektir.
- h- Bu suretle Başkanlık aracılığı ile özel entegratörden e-Defter dosyaları ve beratlarının ibrazı talep edildiğinde, ilgili özel entegratör ivedilikle (her hal ve şartta talebin tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süreyi aşmayacak şekilde) Başkanlığa talep edilen eDefter ve berat dosyalarını ibraz etmek mecburiyetindedir.
- i- e-Defter tutanlar, Vergi Usul Kanununda belirtilen “Mücbir Sebep” halleri nedeniyle eDefter veya beratlarına ait kayıtlarının bozulması, silinmesi, zarar görmesi veya işlem görememesi ve e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza edildiği e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratör kuruluşlardan veya Başkanlıktan ikincil örneklerinin temin edilemediği hallerde, **söz konusu durumların öğrenilmesinden itibaren tevsik edici bilgi ve belgeleri ile birlikte 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yetkili mahkemesine başvurarak kendisine bir zayı belgesi verilmesini istemelidir**.
- j- Mahkemedен zayı belgesinin temin edilmesini müteakip, zayı belgesi ile birlikte durumun Başkanlığa yazılı olarak bildirilmesi ve Başkanlık tarafından istenilen bilgi ve belgelerin (talep edilecek bilgi ve belgeler e-Defter Uygulama Kılavuzunda açıklanır) ibraz edilmesi halinde, mükelleflerin zayı olan e-Defter



TÜRMOB

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

kayıtlarının yeniden oluşturulması ve bunlara ait yeni oluşturulan e-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulaması aracılığı ile Başkanlık sistemine yeniden yüklenmesi için Başkanlık tarafından yazılı izin verilir.

509 nolu vergi usul kanunu genel tebliğinde ise e-fatura ve elektronik ortamda düzenlenen diğer belgelerin düzenlenmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup muhafaza ve ibraza ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

Mükelleflere ait e-Belgelerin yine mükelleflere ait bilgi işlem sistemlerinde saklanması esas olup üçüncü kişiler nezdinde de elektronik saklama yapılabilecektir. **Başka mükelleflerden (Başkanlıktan izin alan saklamacı kuruluşlar dâhil) elektronik saklama hizmetinin alınması mükelleflerin e-Belgelerinin muhafaza ve ibraza ilişkin asli sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.** e-Belgelerin muhafazasının Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yapılması zorunludur. Bu zorunluluk yurt dışında ikincil bir arşivleme yapılmasına engel teşkil etmez.

e-Belge uygulamalarına dâhil olanlar, e-Belgelere ilişkin elektronik kayıtların bozulması, silinmesi, zarar görmesi, işlem görememesi halleri ile olağanüstü durumların meydana gelmesi halinde, durumu Başkanlığa üç iş günü içinde bildirerek bu kayıtları nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorundadır. Başkanlık bu Tebliğ uyarınca düzenlenen e-Belgelere uzaktan erişebilir. Erişim gereklerinin yerine getirilmiş olması, mükellefin söz konusu e-Belgeleri muhafaza ve ibrazı ödevlerini ortadan kaldırmaz.

Yukarıdaki mevzuat düzenlemeleri sorudaki mükellef ifadesi ile birlikte değerlendirildiğinde

- 1- Mükellef kurumun kağıt ortamında tuttuğu defter ve belgeler hem 1 sıra nolu elektronik defter tebliği hem de 509 nolu vergi usul kanunu genel tebliğine göre hukuki manada hüküm ifade etmemektedir.
- 2- Mükellef kurumun e-defter ve e-faturalarını üçüncü kişiler nezdinde saklaması da yukarıda açıklanan tebliği hükümlerine göre muhafaza ve ibraz ödevi yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır.
- 3- Mükellef kurum 1 Seri Nolu Elektronik defter tebliğinde yer alan mücbir sebebe ilişkin hükümlerden de yararlanmaz. Çünkü tebliğ metni dikkatlice okuduğunda ve tebliğin daha önceki bölümleri ile birlikte değerlendirildiğinde mücbir sebep hükümlerinden faydalanabilmesi için aşağıdaki şartlar gerekmektedir.
 - a- e-Defter tutanların, Vergi Usul Kanununda belirtilen “Mücbir Sebep” halleri nedeniyle eDefter veya beratlarına ait kayıtlarının bozulması, silinmesi, zarar görmesi veya işlem görememesi gerekmektedir. (Yani mükellef kurum tebliğe uygun bir şekilde e-defter ve beratlarını kendisi tutmalıdır. Mükellef kurum bunları muhafaza etmemiştir.)
 - b- e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza edildiği e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratör kuruluşlardan veya Başkanlıktan ikincil örneklerinin temin edilememesi gerekmektedir. Tebliğ de bu cümleden önce “ve” bağlacı kullanılmıştır yani bu husus bir önceki hususun varlığı halinde geçerlidir hülasa mükellef kurumun muhafaza ve ibraz ödevini kendisinin yerine getirmesi gerekmektedir. Ancak Mükellef kurum bu zorunluluğu yerine getirmemiştir.
 - c- Söz konusu durumların öğrenilmesinden itibaren tevsik edici bilgi ve belgeleri ile birlikte 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yetkili mahkemesine başvurarak kendisine bir zayı belgesi verilmesini istemelidir. Mükellef kurum zayı belgesi de çıkarmamış bu yönde bir başvuruda da bulunmamıştır.
- 4- Edefter ve beratların ikincil kopyalarının Gelir İdaresi Başkanlığında saklanması uygulanmasına e-defter için 1.1.2020 tarihinden itibaren başlandığından mükellefin 2019 yılı defterlerine Gelir idaresi başkanlığından ulaşmak da mümkün olmayacaktır. Kaldı ki yukarıdaki mevzuat hükümlerinde de açıklandığı üzere gerek defter gerekse belgeler için ikincil kopyalara saklamacı kuruluş ve/veya GİB nezdinde ulaşılabilmesi mükelleflerin muhafaza ve ibraza ilişkin asli sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

Tüm bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde mükellef kurum 2019 ve 2020 yılı e-defter ve e-belgelerini ibraz etmeyerek kanunda belirtilen gizleme fiilini işlemiştir.



Cevap 3 –

Soruda veri olarak verilen aşağıdaki hususları sorunun doğru cevaplanabilmesi tekrar etmekte fayda vardır.

- Mükellef 7326 Sayılı Kanun kapsamında Katma Değer Vergisi yönünden vergi artırımından faydalanmıştır. Yani mükellef kurum hakkında Kurumlar Vergisi yönünden vergi incelemesi yapılabilecektir. Bu inceleme sırasında Katma Değer Vergisi yönünden eleştirilecek bir husus bulursa dahi vergi tarhiyatı önerilemeyecektir. Kaldı ki yine soruda tüm işlemlerde Katma Değer Vergisinin ihmal edileceği belirtilmiştir.
- İncelemeye 15.05.2021 tarihinde yani 7326 Sayılı Kanunu'nun yayımı tarihinden önce başlanıldığından mükellef kurumun sorunun c şıkkı kapsamında ilgili kanunun 4. Maddesinden faydalanmasına bir engel yoktur. Kaldı ki yine soruda mükellefin ilgili maddeden faydalanma şartlarını taşıdığı belirtilmiştir.
- Raporla tespit ve tenkit edilen hususların mevzuata uygunluk değerlendirmesi yapılmayacağı soruda veri olarak verildiğinden cevap kağıdında tespitlere ilişkin mevzuat değerlendirmesi yönünden hiçbir açıklamaya yer verilmemiş sadece istenilenlere yönelik mevzuat değerlendirmesi yapılmıştır.
- Düzenlenen raporun Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından işleme konulma tarihi 30.10.2021 tarihinde olduğundan uzlaşma ile ilgili değerlendirmeler bu tarihteki geçerli mevzuata göre yapılacaktır.
- Cevaplarda a şıkkı için Katma Değer Vergisi ihmal edilmiş c şıkkı için gecikme faizi ve Yİ- ÜFE tutarı sıfır olarak alınmıştır.

a)

Mükellef kurum hakkında yapılan her bir tespit için tarh edilecek vergi, kesilecek vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezaları aşağıda özetlenmiştir.

- Kasten (Bilerek) Sahte Belge Kullanma Fiili Nedeniyle maliyetleri reddedilmesinden dolayı mükellef kurumun matrahına 8.000.000,00 TL ilave edilecektir. Buna göre;

Re'sen Tarh Edilecek Vergi = 8.000.000,00 x %20 = **1.600.000,00 Vergi**

Sahte belge kullanma fiilinin kasten işlendiği değerlendirildiğinden 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 ve 359. Maddeleri gereği 3 kat vergi ziyai cezası kesilecektir.

Vergi Ziyai Cezası = 1.600.000,00 x 3 = **4.800.000,00 TL Vergi Ziyai Cezası**

- Mükellef kurumun 7 milyon TL'na isabet eden maliyetleri kabul edildiği ve söz konusu faturaların bilerek kullanıldığına dair bir değerlendirme yapılmadığından (diğer bir anlatımla söz konusu alışlara isabet eden faturalar bilmeden/sehven kullanıldığından) söz konusu alışlarına ilişkin belge almadığı gerekçesiyle 353/1 kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.
- Mükellef kurumun kayıt ve beyan dışı bıraktığı hasılat nedeniyle kurumlar vergisi matrahına 2.000.000 TL eklenecektir. Bu matrah farkına ilişkin olarak re' sen tarh edilecek kurumlar vergisi tutarı 2.000.000 x %20 = **400.000 TL** olacaktır.

Ayrıca 344. Madde kapsamında re' sen tarh edilecek vergi üzerinden **400.000 TL vergi ziyai cezası** kesilecektir.



TÜRMOB

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

353/1. Madde kapsamında verilmesi icap eden faturalar vermediği için $2.000.000 \times \%10 = 200.000$ TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken bir takvim yılında kesilecek ceza sınırı 110.000,00 TL olduğundan söz konusu ceza **110.000,00 TL** olarak kesilecektir.

- 500.000 amortisman giderinin reddedilmesi nedeniyle matraha bu tutarda ilave yapılacak, bulunan matrah farkı üzerinden ($500.000,00 \times 0,20 =$) **100.000 TL** kurumlar vergisi re' sen tarh edilecek aynı tutarda yani **100.000 TL vergi ziyai cezası** kesilecektir.
- Kambiyo karlarının 1.000.000 TL eksik beyan edilmesi nedeniyle matraha bu tutarda ilave yapılacak matrah farkı üzerinden ($1.000.000 \times 0,20 =$) **200.000 TL** kurumlar vergisi re' sen tarh edilecek aynı tutarda yani **200.000 TL vergi ziyai cezası** kesilmesi önerilecektir.

80.000 TL tutarındaki tahsilat ve ödemelerin bankadan yapılmaması nedeniyle söz konusu ödemenin yüzde 5'i oranında yani **4.000 TL özel usulsüzlük cezası** kesilecektir.

Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uymamaktan dolayı **5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesileceği** zaten soruda veri olarak verilmiştir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın düzenlendiği 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 11. Maddesi aşağıdaki gibidir:

Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler (7338 sayılı kanunun 45 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 26.10.2021) ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 (2021 için 5.000, 1.1.2022 sonrası için 6.800) Türk lirasını asan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. (7338 sayılı kanunun 45 inci maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük: 26.10.2021) Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, **cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı** dikkate alınır.

Bu düzenlemeye göre sahte belge kullanma fiili nedeniyle hesaplanan vergi (1.600.000 TL) ile bunun üzerinden hesaplanan vergi ziyai cezası (4.800.000 TL) 213 Sayılı Vergi usul kanununun 359. Maddesi kapsamında olduklarından,

Kesilmesi önerilen 4.000 TL ve 5.000 TL (kanun metninde aşan ibaresi kullanıldığı için 5.000 TL uzlaşmaya giremez) özel usulsüzlük cezaları da ayrı fiiller nedeniyle kesildiklerinden ve her ikisi de yönetmelikte belirlenen sınırı aşmadıklarından tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamında olmayacaklardır.

Yukarıdaki tespitlerden uzlaşma kapsamında olan ve olmayan vergi ve cezalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tespit	Uzlaşma Kapsamında Olan			Uzlaşma Kapsamında Olmayan		
	Vergi	Vergi Ziyai Cezası	Özel Usulsüzlük	Vergi	Vergi Ziyai Cezası	Özel Usulsüzlük
Sahte Belge Kullanma				1.600.000	4.800.000	
Kayıt dışı Hasılat	400.000	400.000	110.000			
Amortisman Gideri	100.000	100.000				
Kambiyo Karları	200.000	200.000				
Bankadan Yapılmayan Ödeme						4.000
Tek Düzen Muhasebe Sistemine Aykırılık						5.000
TOPLAM	700.000	700.000	110.000	1.600.000	4.800.000	9.000



b)

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8. Maddesinde rapor değerlendirme komisyonlarının görev ve yetkileri şu şekilde sayılmıştır.

(1) Rapor değerlendirme komisyonları, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir.

(2) Rapor değerlendirme komisyonları, Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi suçu raporlarına ilişkin olarak mütalaa verir.

Aynı yönetmeliğin 14. Maddesinde ise “(1) Komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını **dinleyebilir.**

(2) Dinlenmeden önce raporlarda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetleri mükelleflere verilir.” Denilmiştir.

Öncelikli olarak yönetmeliğin 8. Maddesinden de anlaşılacağı üzere rapor değerlendirme komisyonunun görevleri arasında mükellef ya da inceleme elemanını dinlemek sayılmamıştır. Komisyonun görevi raporu ilgili mevzuata uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirmektir. Soruda komisyonun bu değerlendirmeyi yaptığı bilgisi verilmiştir. Yönetmelik hükümlerine göre mevzuat, usul ve maddi hatta değerlendirmesi yapan komisyonun mükellefi dinlememe keyfiyeti vardır başka bir deyişle mükellefi dinleme zorunluluğu bulunmamaktadır.

c)

7326 Sayılı Kanunu'nun inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler başlığını taşıyan 4. Maddesinin 1. fıkrasında;

*Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, **bu Kanunun yayımı tarihinden önce başlanıldığı hâlde,** tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu Kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilir. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin %50'si ile bu tutara gecikme faizi yerine bu Kanunun yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ile bu tarihten sonra ihbarnamenin tebliği üzerine belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizinin tamamının, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın %25'inin; ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler hâlinde altı eşit taksitte ödenmesi şartıyla **vergi aslının %50'sinin, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın %75'inin,** vergilere bu Kanunun yayımı tarihine kadar uygulanan gecikme faizinin ve **vergi aslına bağlı cezaların tamamının tahsilinden vazgeçilir.**”*

Hükmüne yer verilmiştir.

14.6.2021 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 1 seri nolu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7326 Sayılı Kanun Genel Tebliğinde; 7326 sayılı Kanununun 4 üncü maddesinin birinci ila yedinci fıkra hükümlerinden yararlanmak isteyen mükelleflerin ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde yazılı başvuruda bulunmaları ve anılan fıkralara göre yapılandırılan tutarı, ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere peşin veya ikişer aylık dönemler hâlinde 6 eşit taksitte ödemeleri gerektiği belirtildiğinden ve mükellef kuruma vergi ihbarnamesi 20.11.2021 tarihinde tebliğ edildiğinden 20.12.2021 tarihine kadar (bu tarih dâhil) başvuruda bulunulması ve Kanun hükmüne göre ödenecek tutarın ilk taksitinin Aralık/2021 ayında, diğer taksitlerin ise 2022 yılının Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos ve Ekim aylarında ödenmesi gerekmektedir.



TÜRMOB

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

Aynı tebliğde yapılandırılacak alacağın tespitine ilişkin aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

7326 sayılı Kanunun yayımı tarihinden önce başlanıldığı hâlde bu tarihe kadar tamamlanamamış bulunan vergi incelemeleri ile tarh işlemlerinin tamamlanması sonucu hesaplanan vergi ve ceza tutarı dikkate alınarak yapılandırılacak alacak tutarı tespit edilecektir.

Kanunun 4 üncü maddesinin birinci ila yedinci fıkralarına göre, bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen verginin %50'si ile bu tutara hesaplanan gecikme faizi yerine Kanunun yayımı tarihine kadar hesaplanacak Yİ-ÜFE tutarı ve Kanunun yayımı tarihinden (bu tarih dâhil) sonra ihbarnamenin tebliği üzerine dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizi tutarının maddenin birinci fıkrasında öngörülen süre ve şekilde ödenmesi şartıyla, kalan vergi aslı ile bu vergilere uygulanan gecikme faizi ve vergi aslına bağlı cezaların tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

Öte yandan, bu işlemlerin sonucunda vergi aslına bağlı olmayan bir cezanın veya iştirak nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezasının bulunması hâlinde bu cezalar için madde hükmünden, cezanın %25'inin, maddenin birinci fıkrasında öngörülen süre ve şekilde ödenmesi şartıyla yararlanılacak ve cezanın kalan %75'inin tahsilinden vazgeçilecektir.

Yukarıdaki açıklamalara göre 7326 sayılı Kanunu'nun 4. Maddesinden faydalanılması halinde vergi ceza ihbarnamesinde yer alan;

- Vergi aslının yüzde 50'si
- Vergi Ziyai Cezasının tamamı
- Vergi aslına bağlı olmayan cezaların (Soruda bu kapsamda özel usulsüzlük cezası vardır) ise yüzde 75'nin tahsilinden vazgeçilecektir.

Mükellefin bilerek sahte belge kullanma fiili nedeniyle tarh edilen vergi ve cezalarda kanunun 4. Maddesi kapsamındadır. Soruda yer alan bilerek sahte belge kullanma fiili nedeniyle 7326 sayılı Kanunda herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır. Kanunun 5. Maddesinin 9. Fıkrasında :

(9) *Matrah ve vergi artırımıyla ilgili aşağıdaki hükümler de uygulanır:*

a) *Aşağıda sayılan mükellefler bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerinden yararlanamazlar:*

1) 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında yer alan "defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen **sahte olarak düzenleyenler...**

İbaresine yer verilmiştir. Görüldüğü üzere kanunda yer alan kısıtlama 5. Maddenin 1,2,3. fıkralarına ilişkin olup kullanma fiili nedeniyle herhangi bir kısıtlama zaten bulunmamaktadır. Bu nedenle mükellef kurum adına bilerek sahte belge kullanma fiilinden kaynaklı tarh edilen vergiler ile kesilen cezalarda 7326. Sayılı kanunun 4. Maddesinde getirilen düzenlemelerden faydalanabilecektir.

Mükellef kurumun vergi ceza ihbarnamesinde yer alan vergi ve ceza tutarları vergi inceleme raporundaki tespitlere göre aşağıdaki gibi olacaktır.

Tespit	Vergi	Vergi Ziyai Cezası	Özel Usulsüzlük
Sahte Belge Kullanma	1.600.000	4.800.000	
Kayıt dışı Hasılat	400.000	400.000	110.000
Amortisman Gideri	100.000	100.000	
Kambiyo Karları	200.000	200.000	
Bankadan Yapılmayan Ödeme			4.000
Muhasebe Standartlarına Uyulmaması			5.000
Vergi Ceza İhbarnamesinde Yer Alan Toplam	2.300.000	5.500.000	119.000



TÜRMOB

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

Yukarıdaki tabloya göre mükellef kurumun 7326 sayılı kanun kapsamında ödeyeceği ve tahsilinden vazgeçilen alacakları aşağıdaki gibi olacaktır.

Ödeyeceği Tutar

Vergi (%50): 1.150.000 TL

Vergi Ziyayı Cezası: 0 TL

Özel Usulsüzlük (%25): 29.750 TL

Tahsilinden Vazgeçilen Alacaklar

Vergi (%50): 1.150.000 TL

Vergi Ziyayı Cezası: 5.500.000 TL

Özel Usulsüzlük (%75): 89.250 TL

Cevap 4 - Davadan Feragat kavramı İdari Yargılama Usul Kanununda açıkça düzenlenmemiştir. Ancak kanunun 30/1. Maddesinde Davadan Feragat konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri kanununa atıfta bulunulmuştur.

Söz konusu kanunun 307. Maddesinde feragat davacının talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesi şeklinde tanımlanmıştır.

İki düzenleme arasında ki farklar ise şunlardır.

- 1- Davdan feragat tek taraflı bir irade beyanıdır. Karşı tarafın bunu kabul etmesine gerek yoktur. Ancak kanun yolundan vazgeçmede davacının feragati için idareye başvurması ve idarenin de şartları taşıyorsa bu başvuruyu kabul ederek yargı organına başvurması söz konusudur.
- 2- Davadan feragat mahkemeye yapılırken kanun yolundan vazgeçmede idareye başvuru yapılmaktadır.
- 3- Davadan feragat davanın açılmasından hüküm kesinleşinceye kadar her zaman yapılabilir. Kanun yolundan vazgeçmede ise ancak istinaf ve temyiz kanun yollarına, başvuru süresinde ve bu yollara gidilmeden başvurulacak bir müessesedir.
- 4- Davadan feragatte yargılama giderlerini aleyhte karar verilmiş gibi davadan feragat eden taraf öder kanun yolundan vazgeçmede hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz.
- 5- Davadan feragatte davadan feragat eden davacı herhangi bir maddi fayda sağlamazken kanun yolundan vazgeçmede davaya konu edilen uyuşmazlıktan daha düşük tutarlarda vergi ve ceza ödenmesi söz konusu olmaktadır.
- 6- Davadan feragatte talepten kısmen veya tamamen feragat etme imkânı varken kanun yolundan vazgeçmede dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçilmesi gerekmektedir.
- 7- Kanun Yolundan Vazgeçme sadece vergi uyuşmazlıkları için uygulanabilecek bir düzenlemedir. Davadan feragat etme ise vergi uyuşmazlıkları için uygulanabileceği gibi amme alacaklarından kaynaklı tüm uyuşmazlıklar dâhil idare ile ilgili tüm uyuşmazlıklarda uygulanabilir. Hatta davadan vazgeçme özel hukuk uyuşmazlıklarında da uygulanabilecek bir düzenleme olduğundan kanun yolundan vazgeçmeye göre çok daha kapsamlı ve uygulama alanı geniş bir düzenlemedir.