



TÜRMOB

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

2025/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

21 Aralık 2025 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 üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
[3] **Bu sınav 2 sorudan oluşmaktadır.**

Açıklama: Sorularda ad, isim ve unvan olarak örneklendirilen gerçek ve tüzel kişi şahıs ve şirketler, tamamıyla hayal ürünü olarak örneklendirme amaçlı kullanılmış olup herhangi bir kişiyi ve şirketi ifade edecek mana ve anlamda kullanılmamıştır.

Sorular

Not: Soruların cevaplanmasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun ve bunlara ilişkin alt mevzuatsal düzenlemeler dikkate alınacaktır.

Soru 1-Özel hesap dönemine tabi olarak (1/7/20...-30/6/20...) 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında özel okul işletmeciliği alanında eğitim ve öğretim faaliyetinde bulunan Yeşil Dünya Okulları A.Ş. (Mükellef) bilanço usulünde defter tutmakta ve bu kapsamda zorunlu ve/veya ihtiyari olarak e- defter ve e-belge kullanıcısı kapsamında bulunmaktadır. Yeşil Dünya Okulları A.Ş.’nin 1/7/2024-30/6/2025 özel hesap dönemi eğitim ve öğretim dönemi başında ve dönem boyunca kapasitesi doğrultusunda, Milli Eğitim Bakanlığı’na bildirilen kayıtlı toplam 300 adet öğrencisi bulunmakta, eğitim ve öğretim faaliyeti dışında başka bir faaliyeti bulunmamaktadır. Eğitim ve öğretim dönemi 10 Eylül 2024 tarihinde başlamakta 10 Haziranda 2025 tarihinde sona ermektedir. Tatil günleri eğitim ve öğrenim dönemi içerisinde yer almaktadır.

Mükellef eğitim öğretim döneminin başı olan 10-15 Eylül döneminde, 100 adet öğrenci için 10/9/2024-10/6/2025 dönemini içeren eğitim ve öğretim bedeli karşılığı olarak brüt hizmet tutarı üzerinden %20 indirim/ıskonto uygulamak suretiyle, her bir öğrenci için KDV hariç $(400.000-400.000*%20=)$ 320.000 TL ve toplam $(320.000*100=)$ 32.000.000 TL’yi bankalar vasıtasıyla peşin tahsil etmiş, ancak tahsilatta toplam tutar için belge/fatura düzenlememiş bunun yerine aylık hizmet dönemleri itibariyle tekabül eden kısımlar için belge/fatura düzenlemiş ve KDV hesaplamıştır. Geriye kalan 100 öğrenci için ise normal tarifeyi uygulamak suretiyle her bir öğrenci için KDV hariç 400.000 TL ve toplam $(400.000*100=)$ 40.000.000 TL’yi eğitim ve öğretim dönemine tekabül eden aylık dönemler itibariyle bankalar yoluyla eşit olarak tahsil etmiş ve buna göre belgelendirme/faturalandırma yapmış ve KDV hesaplamıştır.

Vergi idaresi tarafından (vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından) zamanaşımı süresi içinde yapılan tespit doğrultusunda, Mükellefin toplam 60 adet öğrenci için verilen hizmet karşılığı herhangi bir ücret/bedel almadığı ve düzenlenen belgede/faturada hizmet bedelinin ve KDV matrahının sıfır (0) olarak gösterildiği, bunlardan ilişkili olmayan 20 adet öğrenci için okulun reklamı amaçlı belirlenen kriterler kapsamında başarı durumlarına göre bursluluk imkanı sağlanarak eğitim ve öğretim hizmetinden bedelsiz olarak yararlandığı, diğer bedelsiz hizmet verilen 40 adet öğrencinin 20 adedinin şirketin gerçek kişi ortakları ile 20 adedinin ise şirketin istihdam ilişkisine dayalı çalışanları ile vasıtalı/vasıtasız ilişkili olan öğrencilerden olduğu, ayrıca bunlar dışında kalan 40 adet ilişkili olmayan öğrencinin bedelinin ise belge/fatura düzenlenmeksizin kayıtdışı elden tahsil edildiği (ne kadar tahsil edildiği tutar olarak belirlenmemiştir.), yine Mükellef tarafından okulu/okulları için dönem içinde KDV hariç tanesi 40.000 TL’den 15/10/2024 tarihinde alınan aynı özellikli 40 adet bilgisayarın 255 Demirbaşlar hesabına kaydedildiği ve KDV’nin tamamının ise indirim konusu



TÜRMOB

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

yapıldığı, bunlardan 20 adet bilgisayarın 2/4/2025 tarihinde ilişkili olmayan ve vergi muafiyeti bulunmayan (X) vaktına fatura düzenlenerek bedelsiz olarak verildiği ve maliyet bedeli ile çıkış yapılarak giderleştirildiği, mükellefin KDV dahil bilgisayar alımında kullandığı 1.920.000 TL kredi dolayısıyla kredi faiz ve masrafları olarak 2/4/2025 tarihine kadar 260.000 TL ödeme/tahakkuk yaptığı, bu tarihten sonra ise 60.000 TL ve dönem sonunda toplam (60.000+260.000=)320.000 TL ödcenen/tahakkuk ettirilen tutarın 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilerek dönem kar ve zararının belirlenmesinde dikkate alındığı, bilgisayarların belirlenen itfa süresinin 4 yıl olduğu ve normal usulde yıllık %25 amortisman hesaplandığı, Mükellefin mevcut veriler dışında kanuni defterine kaydedilmeyen/kaydedilmesi gereken gelir ve giderinin olmadığı, belirlenmiştir.

İstenenler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun soruyla bağlantılı ilgili hükümlerini de dikkate alarak;

a-Örnek olayı da değerlendirmek suretiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tarh, tebliğ, ceza kesme ve düzeltme zamanasını sürelerini açıklayınız/anlatınız. (20 puan)

b-213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre, Mükellefin tutacağı defterleri vergi uygulaması bakımından hangi maksat ve amaçlar için tutması gerektiğini, bilanço usulünde defter tutmasının zorunlu olup olmadığını, kayıtlarını, belgelerini yabancı para cinsinden tutma ve düzenleme yapıp yapamayacağını, gerekçesi ile birlikte değerlendiriniz/usul ve esaslarını açıklayınız. (17 puan)

c-Örnek olaya ve aşağıdaki verilere göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda, Mükellefin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kazanç istisnasının veya indiriminin olmadığı hususunu dikkate alarak, ilgili dönem itibariyle Mükellef nezdinde (yillik kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve kar payı tevkifatı yönüyle) varsa tarh edilmesi gereken vergiyi, tarhiyatın türünü ve uygulanacak usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi zıyaı cezasını (ceza uygulamasında genel esaslar olan tek fiil ile çeşitli suç işlenmesi, fiil ayrılığı, tekerrür, suçlarda birleşme ve zamanasını hükümleri de dikkate alınarak), belirtiniz/açıklayınız/anlatınız/hesaplayınız. (38 puan)

c bendi için Diğer Veriler

1-Mükellef nezdinde 2022 yılı içinde kapanan özel hesap dönemine ilişkin yapılan inceleme sonucu tarh edilen 2 Milyon TL vergi aslı, 200 Bin TL vergi zıyaı cezası, 300 Bin TL özel usulsüzlük cezası 1/5/2024 tarihinde yapılan uzlaşma sonucu kesinleşmiştir.

2-Emsal bedel tespitinde gerektiği takdirde iç emsal dikkate alınacak, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, uygulanacaktır. Tespit öncesi transfer fiyatlandırılmasına ilişkin idareye bilgi ve belge sunulmamıştır.

3-Vergi idaresi tarafından (vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından) yapılan tespit, vergilendirme dönemleri ve hesap dönemi kapanıp aylık ve yıllık beyanname verildikten sonra yapıldığı kabul edilecektir. Mükellef, vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerini kanuni süresinde vermiştir.

4-Geçici vergi ve istihdama dayalı ücret hesaplaması ve bunlara ilişkin vergi tevkifatı ve ceza hesaplanmayacak, hesaplamalarda enflasyon düzeltmesi hükümleri ihmal edilecektir.

5-Katma değer vergisi yönüyle vergi ve vergi zıyaı cezası hesaplamasında, tüm dönemler tek bir dönemmiş gibi dikkate alınacaktır.

6-5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında, özel okul işleticileri için öğrenim gören öğrenci sayısının en az %3'ü kadar öğrencinin ücretsiz hizmet almasının zorunlu olduğu, belirlenmiştir.

7-Katma değer vergisi oranı eğitim ve öğretim hizmetlerinde %10, diğerlerinde %20, gelir vergisi tevkifat oranı %15, kurumlar vergisi oranı %25'dir.

8-Mükellefin hesap dönemi faaliyet sonuçları bilgileri (1/7/2024-30/6/2025 dönemi Gelir Tablosu bilgileri) ile dönem KDV bilgileri özet olarak aşağıdaki gibi olup, Mükellef, 150.000 TL kanunen kabul edilmeyen giderlerini de ilave etmek suretiyle (150.000+3.600.000=) 3.750.000 TL kurumlar



TÜRMOB

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

vergi matrahı üzerinden $(3.750.000 * \%25 =) 937.500$ TL kurumlar vergisi ödemiş, indirimli orandan yapılan işlemler dolayısıyla 3.000.000 TL mahsuben KDV iadesi almıştır. İndirimli orandan işlemler için yüklenim ve iade hesaplamasında bir hata veya eksiklik bulunmamaktadır.

01/07/2024-30/6/2025 Tarıblı Gelir Tablosu Bilgileri (TL)		01/07/2024-30/6/2025 Dönemi KDV Bilgileri (TL)	
A. Brüt Satışlar	80.000.000	A. Toplam Hesaplanan KDV	7.200.000
B. Satış İndirimleri (-)	8.000.000	B. Toplam İndirilecek KDV	12.000.000
C. Net Satışlar (A-B)	72.000.000	C. Ödenecek KDV (A-B-)	0
D. Satışların Maliyeti (-) (a-)	61.000.000	D. İade Edilecek KDV	3.000.000
a. Satılan Hizmet Maliyeti (-)	61.000.000	E. Sonraki Döneme Devreden KDV (B-A-D=)	1.800.000
E. Brüt Satış Karı veya Zararı (C-D=)	11.000.000	Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler	
F. Faaliyet Giderleri (-) (a+b=)	5.000.000	Teslim ve Hizmet Tutarı	72.000.000
a. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri (-)	1.200.000	İadeye Konu Olan KDV	3.000.000
b. Genel Yönetim Giderleri (-)	3.800.000	İade Edilebilir KDV	3.000.000
G. Faaliyet Karı veya Zararı (E-F-)	6.000.000		
H. Finansman Giderleri (-) (a-)	2.400.000		
a. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	2.400.000		
K. Dönem Karı veya Zararı (G-H-)	3.600.000		
L. Dönem Karı, Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük (K*0,25-)	900.000		
M. Dönem Net Karı veya Zararı (K-L-)	2.700.000		

9-213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesi uyarınca, fatura ve diğer belgelerin düzenlenmemesinde, eksik düzenlenmesinde, alınmamasında, verilmemesinde ve meblağ farklılıklarında uygulanan ceza her bir belge için 14 bin TL tutarından aşağı olmamak üzere meblağ ve meblağ farkının %10, bir takvim yılı için ise toplam ceza tutarı 14 Milyon TL'yi aşamayacaktır. Kanunun 352. Madde kapsamında uygulanacak ceza ise sermaye şirketleri için I. derece usulsüzlükler 28 Bin TL, II. Derece usulsüzlükler 14 Bin TL dir.

10-213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca, tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara yönelik uygulanan özel usulsüz cezası %10 ve üst limit 28 Milyon TL olarak kabul edilecek, 30/11/2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7.000 TL lik olan parasal sınır tutarı 30.000 TL olarak uygulanacaktır.

Soru 2-213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun hükümleri doğrultusunda, Mükellefin ödevlerini yerine getirmesinde sürelerin uzamasına ve kısalmasına neden olan hususları/işlemleri ve bunlara bağlı olması gereken şartları/usul ve esasları açıklayınız/anlatınız. (sonradan yapılan tarihiyata ve cezai işleme bağlı durumlar dikkate alınmayacaktır) (25 puan)

3-



TÜRMOB

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

2025/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

21 Aralık 2025 Pazar – 16.00 - 18.00

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1- Özel hesap dönemine tabi olarak özel okul işletmeciliği alanında eğitim ve öğretim faaliyetinde bulunan Mükellefle ilintili veriler verilerek ve belirlenmeler yapılarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun soruyla bağlantılı ilgili hükümleri de dikkate alınmak suretiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda, bentler halinde soruların cevaplanması istenmiştir.

a-Örnek olayın da değerlendirilerek, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tarh, tebliğ, ceza kesmede ve düzeltmede zamanaşımı sürelerinin açıklanması/anlatılması istenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun "*Vergiye doğuran olay*" başlıklı 19 uncu maddesinde;

"Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder." Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

213 sayılı VUK'un "*Hesap dönemi*" başlıklı 174 üncü maddesinde;

"Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.

Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.

Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.

Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır.

Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır." Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

213 sayılı VUK'un "*Zamanaşımının mahiyeti*" başlıklı 113 üncü maddesinde;

"Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder." Şeklinde belirleme yapıldıktan sonra takip eden "*Zamanaşımı süreleri*" başlıklı 114 üncü maddesinde;

"Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmiyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.

Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.



TÜRMOB

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

Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.” Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

213 sayılı VUK’un “Düzeltilmede zamanaşımı” başlıklı 126 ıncı maddesinde;

“114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

*a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;*

c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

213 sayılı VUK’un “Ceza kesmede zamanaşımı” başlıklı 374 üncü maddesinde;

“Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:

1. vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;

Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

213 sayılı VUK’un “Vergi cezalarında yapılan hatalar” başlıklı 374 üncü maddesinde;

“Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda;

- Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler ile kesilmeyen vergi ziyai cezası zamanaşımına uğramaktadır. Örnek olayımızda Mükellef, 1/7/2024-30/6/2025 özel hesap dönemine sahip olduğu için 1/7/2024-31/12/2024 dönemine tekabül eden vergilendirme dönemlerinde doğan vergi alacağı ve vergi ziyai cezası için (katma değer vergisi, gelir vergisi tevkifatı vb.) zamanaşımı süresi 1/1/2025 tarihinden başlamakta ve 31/12/2029 tarihinde dolmaktadır. 1/1/2025-30/6/2025 dönemine tekabül eden vergilendirme dönemlerinde doğan vergi alacağı ve vergi ziyai cezası (katma değer vergisi, gelir vergisi tevkifatı vb.) ile yıllık kurumlar vergisi için zamanaşımı süresi 1/1/2026 tarihinden başlamakta ve 31/12/2030 tarihinde dolmaktadır. **(2 puan)**
- Ancak vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurmakta olup duran zamanaşımı, mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Buna göre işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacaktır. Dolayısıyla



TÜRMOB

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

Mükellef için geçerli olan zaman aşımı süreleri matrah takdiri için takdir komisyonuna gidilmesi halinde en fazla, 1/7/2024-31/12/2024 dönemine tekabül eden vergilendirme dönemlerinde doğan vergi alacağı ve vergi zıyaı cezası (katma değer vergisi, gelir vergisi tevkifatı vb.) 31/12/2030 tarihine, 1/1/2025-30/6/2025 dönemine tekabül eden vergilendirme dönemlerinde doğan vergi alacağı ve vergi zıyaı cezası (katma değer vergisi, gelir vergisi tevkifatı vb.) ile yıllık kurumlar vergisi ve vergi zıyaı cezası 31/12/2031 tarihine uzayacaktır. **(2 puan)**

- Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ve vergi zıyaı cezasına ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacaktır. Örnekte Mükellefin şarta bağlı bir muafiyet ve istisnası bulunmamaktadır. **(2 puan)**
- Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde, vergiyi doğuran olay tekrar gerçekleşmiş olduğundan mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğmakta ve zamanaşımı süresi yeniden başlamaktadır. Örnekteki Mükellef için de aynı hükümler geçerli olacaktır. **(2 puan)**
- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 maddesinde tanımlı, belge düzenine riayet etmeme, belirlenen usul ve esaslara uyulmaması haline göre kesilecek özel usulsüzlük cezaları ile mükerrer 355 inci maddesinde belirtilen bilgi vermeden çekinenler, yapılan düzenlemelere ve getirilen zorunluluklara uymayanlar için kesilecek özel usulsüzlük cezaları, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yılın sonunda zamanaşımına uğrayacaktır. Ancak yine Kanunun 114 üncü maddesinin ikinci fıkrası doğrultusunda vergi dairesince, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, özel usulsüzlük içinde ceza kesme zamanaşımını durduracak, duran zamanaşımı komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edecek, işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacaktır. Buna göre 1/7/2024-31/12/2024 dönemine tekabül eden vergilendirme dönemlerinde özel usulsüzlüğü gerektiren durumlarda zamanaşımı 1/1/2025 tarihinden başlamakta ve 31/12/2029 tarihinde dolmaktadır. 1/1/2025-30/6/2025 dönemine tekabül eden özel usulsüzlüğe aykırı durumlar için ceza kesmede zamanaşımı 1/1/2026 tarihinden başlamakta ve 31/12/2030 tarihinde dolmaktadır. Matrah takdiri için takdir komisyonuna gidilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesmede en fazla, 1/7/2024-31/12/2024 dönemine tekabül eden özel usulsüzlük fiillerinde 31/12/2030 tarihine, 1/1/2025-30/6/2025 dönemine tekabül eden özel usulsüzlük fiillerinde 31/12/2031 tarihine uzayacaktır. **(3 puan)**
- Genel usulsüzlük olarak tarif ettiğimiz 213 sayılı VUK'un 352 maddesinde tanımlı usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yılın sonuna kadar kesilmeyen ceza zamanaşımına uğrayacaktır. Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi zıyaı cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi zıyaı cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilecektir. Buna göre 1/7/2024-31/12/2024 dönemine tekabül eden vergilendirme dönemlerinde usulsüzlüğü gerektiren durumlarda zamanaşımı 1/1/2025 tarihinden başlamakta ve 31/12/2026 tarihinde dolmaktadır. 1/1/2025-30/6/2025 dönemine tekabül eden usulsüzlüğe aykırı durumlar için ceza kesmede zamanaşımı 1/1/2026 tarihinden başlamakta ve 31/12/2027 tarihinde dolmaktadır. Matrah takdiri için takdir komisyonuna gidilmesi halinde genel usulsüzlük cezasını kesmede zamanaşımı süresi uzamamaktadır. **(3 puan)**

Vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliği ile bu işlem için zamanaşımı kesilmiş olacaktır.



TÜRMOB

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

Düzeltilme zamanasını yönüyle;

- 213 sayılı VUK'a göre vergi alacağının doğduğu ve buna bağlı vergi zıyainın kesildiği ve usulsüzlüğün yapıldığı tarihten itibaren, takip eden yılın başından başlayarak beş yılın sonuna kadar vergi ve ceza kesmede yapılan hatalar düzeltilecek, takip eden beş yıllık zamanasını süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları ve ceza kesmedeki hatalar ise düzeltilemeyecektir. Dolayısıyla 1/7/2024-31/12/2024 dönemine tekabül eden vergilendirme dönemlerinde doğan vergi ve ceza kesme hataları son olarak 31/12/2029 tarihine kadar, 1/1/2025-30/6/2025 dönemine tekabül eden vergilendirme dönemlerinde doğan vergi ve ceza kesmedeki hatalar 1/12/2030 tarihine kadar düzeltilebilecektir. Matrah takdiri için takdir komisyonuna gidilmesinde uzayan vergi ve ceza kesme zamanasını süreleri hataların düzeltilmesi içinde geçerli olacaktır. **(3 puan)** Ancak;
 - Zamanasını süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde ve kesilen cezalarda, hatanın yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacaktır. **(1 puan)**
 - İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde ve kesilen cezalarda, mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacaktır. **(1 puan)**
 - İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde ve kesilen cezalarda, 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacaktır. **(1 puan)**

b-213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre, Mükellefin tutacağı defterlerin vergi uygulaması bakımından hangi maksat ve amaçlar için tutması gerektiği, bilanço usulünde defter tutmasının zorunlu olup olmadığını, kayıtlarını, belgelerini yabancı para cinsinden tutma ve düzenleme yapıp yapamayacağını gerekeşi ile birlikte değerlendirilmesi/usul ve esasların açıklanması istenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun defter tutmanın genel esaslarından “*Maksat*” başlıklı 171 inci maddesinde;

“Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. *Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;*
2. *Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;*
3. *Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;*
4. *Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;*
5. *Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.”* Şeklinde belirleme yapılmıştır.

213 sayılı VUK'un “*Defter tutacaklar*” başlıklı 172 inci maddesinde; ticaret ve sanat erbabı ile ticaret şirketlerinin de Kanun kapsamında defter tutmaları zorunlu olanlardan olduğu belirlenmiş, Kanunun defter tutma bakımından tüccarlara ilişkin hükümlerin yer aldığı bölümün “*Tüccar sınıfları*” başlıklı 176 ncı maddesinde, tüccarların defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılacağı, I. sınıf tüccarların bilanço esasına göre, II. sınıf tüccarların ise işletme hesabı esasına göre defter tutacakları, yine Kanunun 177 inci maddesi hükümleri doğrultusunda, her türlü ticaret şirketleri ile ticaret şirketleri dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinin alım ve satım hadlerine bakılmaksızın ayrıca bir belirleme yapılmadığı müddetçe, I. Sınıf tüccar sayılacağı ve dolayısıyla Kanunun 176 ncı maddesi doğrultusunda, bilanço esasına göre defter tutacakları belirtilmiştir. Buna göre ticaret şirketleri alım satıma bakılmaksızın bilanço esasına göre defter tutmak zorundadır.



TÜRMOB

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

213 sayılı VUK'un "Türkçe tutma ve Türk Parası kullanma zorunluluğu" başlıklı 215 inci maddesinde;

"1. Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir.

2. a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.

b) İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Cumhurbaşkanınca izin verilebilir. Cumhurbaşkanı, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.

ba) Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır.

bb) Bu mükellefler, diğer para birimleriyle kayıt tuttukları sürece mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlamaları halinde ise üç yıl süreyle anılan madde hükmünden yararlanamazlar." Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Yapılan belirlemelere göre Mükellefin vergi uygulaması bakımından defter tutmadaki maksadı, amacı;

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, (**1 puan**)
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, (**1 puan**)
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, (**1 puan**)
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek, (**1 puan**)
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek. (**1 puan**)

Bilanço esasına göre defter tutma zorunluluğu yönüyle;

- Mükellef A.Ş. olarak bir ticaret şirkettir. Ticaret şirketleri, 213 sayılı VUK kapsamında alım ve satım hadlerine bakılmaksızın I. sınıf tüccar sayıldığından, Mükellef her halükarda bilanço esasına göre defter tutmak zorundadır. (**2 puan**)

Defter kayıtları ile belgelerin yabancı para cinsinden tutulması ve düzenlenmesine ilişkin olarak ise;

- Mükellefin tutması gereken defter ve kayıtlarını Türkçe tutması zorunlu bulunmaktadır. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde kendi faaliyet alanına uygun



TÜRMOB

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

başka dilden kayıt da yapabilecektir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilecektir. **(2 puan)**

- Mükellef kayıt ve belgelerde Türk para birimini kullanmalıdır. Ancak belgelerini, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenleyebilecektir. Buna göre Mükellefin yurtdışında ikametgahı olan ve geçici olarak Türkiye’de bulunup eğitim ve öğretim alan yabancılar adına düzenlenen belgeleri, Türk parası karşılığı gösterilmesi şartı ile yabancı para cinsinden düzenleyebilecektir. Mükellefin doğrudan yurtdışında ikametgahı olan ve yurtdışında bulunan yabancılar tarafından verilen mal teslimi ve hizmet ifalarında düzenlediği belgelerde ise Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmayacaktır. Örneğin yurt dışına kitap satışları, online eğitim hizmetleri vb. **(2 puan)**
- Mükellefin yurtdışı bağlantılı bir şirket olarak kurulması, ilgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesinin en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ının ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olması halinde, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmasına Cumhurbaşkanınca izin verilebilecektir. Cumhurbaşkanının oranları değiştirme yetkisi bulunmaktadır. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlayacaktır. **(2 puan)**
- Mükellefin kayıtlarını yabancı para cinsinden tutulması halinde Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilecek, iktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilecek, beyannameler verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilecek, vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde ise Türk Lirası tutarlar kullanılacaktır. **(2 puan)**
- Mükellef Türk Lirası dışında diğer para birimleriyle kayıt tuttuğu sürece, Kanunun mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltilmesi yapamayacak, daha sonra Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlaması halinde de yine üç yıl süreyle söz konusu madde hükmünden yararlanamayacak ve dolayısıyla bu süre boyunca enflasyon düzeltilmesi yapamayacaktır. **(2 puan)**

c-Örnek olaya ve belirtilen verilere göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda, Mükellefin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kazanç istisnasının veya indiriminin olmadığı hususunun dikkate alınarak, Mükellef nezdinde varsa tarh edilmesi gereken verginin, tarhiyatın türünün ve uygulanacak usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi zıyaı cezasının *(ceza uygulamasında genel esaslar olan tek fiil ile çeşitli suç işlenmesi, fiil ayrılığı, tekerrür, suçlarda birleşme ve zamanaşımı hükümleri de dikkate alınarak)*, belirtilmesi/açıklanması/anlatılması/hesaplanması istenmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın 2 nci maddesinde gelire giren kazanç ve iratların yedi gelir unsurundan oluştuğu belirtilmiş, 37 nci maddesinde yedi gelir unsurundan biri olan ticari kazançların tarifi yapılmış, yine aynı madde de ticari kazancın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve söz konusu Kanun hükümlerine göre gerçek usul olan bilanço veya işletme hesabı esasına veya basit usullere göre tespit edileceği, belirlenmiştir.

193 sayılı GVK’nın 38 inci maddesinde bilanço esasında ticari kazancın tespiti belirtilmiş ve anılan maddenin ikinci fıkrasında, *“Ticari kazancın bu suretle tesbit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur.”* Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.



TÜRMOB

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

Ticari kazancın belirlenmesinde, 193 sayılı GVK'nın 40 ncı maddesinde indirilecek giderler, 41 inci maddesinde ise gider kabul edilmeyen ödemeler açıklanmıştır. Kanunun 41 inci maddesi birinci fıkrası 1,2,3 ve 4 üncü bentlerinde;

“Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz:

1. *Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)*

2. *Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;*

3. *Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;*

4. *Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;” şeklinde düzenleme yapılmıştır.*

193 sayılı GVK'nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler madde kapsamında bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir. Kanunun 94 üncü maddenin birinci fıkrasının 6/b-i bendinde ise, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.) belirlenen oranda tevkifat yapılacağı açıklanmıştır.

193 sayılı GVK'nın *“Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar”* başlıklı 96 ncı maddesinde;

“Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

193 sayılı GVK'nın sermaye iratlarındaki istisnaların düzenlendiği kısımda yer alan *“Menkul sermaye iratlarında”* başlıklı 22/3 maddesinde;

“Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.” Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Dolayısıyla ücret dışında yapılan ödemelerde tevkifat brüt tutar üzerinden hesaplanacak, net tutar brüt tutara iblağ edilecektir. Kar payının brüt tutarının yarısı menkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir.



TÜRMOB

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

193 sayılı GVK'nın "Vergi tevkifatının mahsubu" başlıklı 121. Maddesinin bir, iki ve üçüncü fıkralarında;

"Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsub edilir.

Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisi'nden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir." Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Gerçek kişilerin tam mükellef kurumlardan aldıkları kar paylarının vergilendirilmesinde, brüt tutarın yarısı menkul sermaye iradı olarak beyan edilen kar payları üzerinden nakden ve hesaben yapılan ödeme aşamasında tevkif edilen vergi, Kanunun 121 inci maddesine göre hesaplanan yıllık vergiden mahsup edilecektir.

Kar payının nakden ve hesaben yapılan ödemesi aşamasında tevkifatı yapacak tam mükellef kurumlar vergisi mükellefleri, 193 sayılı GVK'nın 98 inci maddesine göre tevkif edilen vergiyi ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar beyan etmeleri ve 119 uncu madde kapsamında yirmialtıncı günü akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir.

Yine 193 sayılı GVK'nın "Ücretin tarifi" başlıklı 61 inci Maddesinde;

"Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır.

1. 23 üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;

2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;

3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, İl genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar." Şeklinde belirleme yapılmıştır.



TÜRMOB

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

Ücretin safi değerinin belirlenmesinde brüt tutar üzerinden Kanununun 63 üncü maddesinde belirlenen indirimler yapılmakta ve vergi hesaplanması gerektiği takdirde Kanununun 94 üncü ve 103 üncü maddesi hükümleri doğrultusunda tevkif edilen vergi belirlenmektedir. Vergi ve kesintiler dahil brüt tutar ise Kanununun 40 ıncı maddesi doğrultusunda ödemeyi yapan tarafından kazancın belirlenmesinde giderleştirilmektedir.

Yine 193 sayılı GVK'nın 63 üncü maddesinin son fıkrasında “...Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Dolayısıyla bir işverene bağlı çalışanlara para dışında sağlanan menfaatlerde ücret sayılacak ve çalışanların ücretine dahil edilerek vergilendirilecektir. Sağlanan menfaatin 213 sayılı VUK'un 267 nci maddesi hükümleri doğrultusunda emsal bedeli belirlenecektir. Ancak veriler doğrultusunda, istihdama dayalı ücret hesaplaması ve buna ilişkin vergi tevkifatı ve ceza hesaplanmayacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 1 inci maddesinde sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadi kamu kuruluşlarının, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin ve iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi oldukları belirlenmiştir. 193 sayılı GVK'da tanımlı olan gelir unsurlarının tamamı, kurumlar vergisi mükellefleri açısından ticari kazanç olarak kurum kazancını oluşturmaktadır. 213 sayılı VUK'un 177 inci maddesi hükümleri doğrultusunda, her türlü ticaret şirketleri, ticaret şirketleri dışında kalan kurumlar vergisi mükellefleri ayrıca bir belirleme yapılmadığı müddetçe, 1. Sınıf tüccar sayıldığından, aynı Kanununun 176 ncı maddesi doğrultusunda bilanço esasına göre defter tutacaklardır. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin kazancının belirlenmesinde, 193 sayılı GVK'nın bilanço esasında ticari kazançla ilişkin hükümleri tatbik edilecektir. Bu doğrultuda ticari kazancın belirlenmesinde 193 sayılı GVK'nın 40 ıncı maddesinde indirilecek giderler, 41 inci maddesinde ise gider kabul edilmeyen ödemeler kurumlar vergisi mükellefleri içinde ayrıca cari olacaktır.

5520 sayılı KVK'nın 4 üncü maddesinde muafiyete ilişkin hükümler, 5 inci maddesinde istisnalar, 10 uncu maddesinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden yapılacak indirimler, 11 inci maddesinde kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler, 12 inci maddesinde örtülü sermaye, 13 üncü maddesinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri düzenlenmiştir.

5520 sayılı KVK'nın “Diğer İndirimler” başlıklı 10/1-c maddesinde;

“Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre sayılanlara yapılan bağışların o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı beyanname üzerinden indirim konusu yapılacaktır. Kanununun 10/2 maddesinde ise “Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.” Şeklinde hüküm tesis edilmiştir. Dolayısıyla madde kapsamında sayılan kurum ve kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların nakden olmaması halinde %5 kıyaslamasında bunların maliyet bedeli veya kayıtlı değeri veya da takdir komisyonca belirlenen değeri dikkate alınacaktır. Ancak bu madde kapsamı dışında kalan bağış ve yardımlar için genel hükümler uygulanacaktır.



TÜRMOB

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

5520 sayılı KVK'nın 11/1-c maddesinde, kurum kazancının tespitinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların indirim konusu yapılamayacağı belirlenmiş, "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinde ise;

"(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.

d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak



TÜRMOB

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

belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır. Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.

Cumhurbaşkanı; ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'in "Emsallere Uygunluk İlkesi" başlıklı 4 üncü kısmında;

"Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir. Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır. İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin



TÜRMOB

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

emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir. Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır. Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Söz konusu Tebliğin “5- Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler” başlıklı kısmında;

“Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit ederler. Emsallere uygun fiyat veya bedeller, geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemleri ile işlemsel kâr yöntemleri olarak adlandırılan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinden işlemin mahiyetine en uygun olan yöntem kullanılarak tespit edilir. Bu yöntemler arasında herhangi bir öncelik sırası yoktur. Bununla birlikte, yöntemlerin eşit şekilde uygulanabilir olduğu durumlarda geleneksel işlem yöntemleri işlemsel kâr yöntemlerine tercih edilir. Emsallere uygun fiyata yukarıda sayılan yöntemlerden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa; mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Yine söz konusu Tebliğin “5.1.Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi” başlıklı kısmında;

“Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir.

.....İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyatın, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatlardan farklı olması durumunda; ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsallere uygun olarak gerçekleşmediği kabul edilerek, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyat, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatın yerine ikame edilecektir. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olduğu durumlarda uygulanacaktır. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır. Sonuç olarak, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilir” şeklinde açıklama yapılmış ve konuya ilişkin örnekler verilmiştir.

Dolayısıyla karşılaştırılabilir fiyat yönteminde, ilişkili kişilerle yapılan emsal bedeli tespitinde öncelikle iç emsal uygulanacak, ilişkili işlem benzer ilişkisiz kişilerle yapılan işlem ile karşılaştırılacaktır. İç emsal uygulanmadığı takdirde karşılaştırılabilir fiyat yönteminde dış emsal uygulanacaktır.

Yine söz konusu Tebliğin “9.3.Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması” başlıklı kısmında



TÜRMOB

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

“Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, 13 üncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Dolayısıyla ilişkili kişiler ile olan emsal bedeli tespitinde, 5520 sayılı KVK'nın 13 üncü maddesi ve alt mevzuat hükümleri uygulanacaktır. Örtülü kazanç dağıtılan kişinin gerçek kişi olması halinde örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Ayrıca burada belirlenen emsal fiyata göre katma değer vergisi hesaplanacaktır. Veriler doğrultusunda, emsal bedel tespitinde gerektiği takdirde iç emsalin dikkate alınacağı ve karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca tespit öncesi transfer fiyatlandırılmasına ilişkin idareye bilgi ve belge sunulmadığı belirtilmiştir. Yani transfer fiyatlandırılmasının var oluşu ile ilgili idarenin bilgisi bulunmamaktadır. Bu uygulanacak vergi zıyaı cezası için önem arz etmekte olup, eğer bilgi ve belge sunularak idareye raporlama yapılmış olsaydı uygulanacak vergi zıyaı cezası %50 oranında olacaktı. Bu olmadığından vergi tarhiyatında vergi zıyaı cezası %100 uygulanacaktır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1 inci maddesinde Türkiye’de, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin verginin konusunu oluşturduğu belirlenmiş ve bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

3065 sayılı KDV Kanunu’nun “Vergiye doğuran olayın meydana gelmesi” başlıklı 10/a,b ve c bentlerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılmasıyla, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılmasıyla ve sayılan diğer durumlarda, vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği açıklanmıştır.

3065 sayılı KDV Kanunu’nun 17/2-b maddesinde;

“8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10’unu, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10’unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50’sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi” şeklinde belirleme yapılmış ve bu işlemlerin vergiden istisna olduğu düzenlenmiştir.



TÜRMOB

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

Buna göre kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları vergiden istisnadır. Soruya ilişkin veriler doğrultusunda, 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında, özel okul işleticileri için öğrenim gören öğrenci sayısının en az %3'ü kadar öğrencinin ücretsiz hizmet almasının zorunlu olduğu, belirlenmiştir. Ancak 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesinde, özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu kadarlık kısmı için istisna öngörülmüştür. Dolayısıyla özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10 unu aşmayan kısma ilişkin hizmet katma değer vergisinden istisnadır. Bunun ilişkili veya ilişkisiz kişilere verilmesinin bir önemi bulunmamakta olup kanunda buna ilişkin bir ayırım yapılmamıştır. 1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenen KDV indirilebilecek, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmeyecektir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29/2 maddesi hükümleri doğrultusunda, indirimli orandan yapılan teslimler nedeniyle yüklenen ve indirim konusu yapılamayan KDV, talep edilmesi halinde dönem içi mahsuben (2024 yılında bazı teslimlerde nakden) ertesi dönem ise mahsuben ve nakden mükelleflere iade edilmektedir. Soruya ilişkin verilerde indirimli orandan işlemler için yüklenim ve iade hesaplamasında bir hata veya eksiklik bulunmadığı belirtilmiştir. Buna ilişkin usul ve esaslar KDV Genel Uygulama Tebliği'nde açıklanmıştır.

KDV mükellefleri KDV beyannamelerini vergilendirme dönemini takip eden ayın 24 üncü günü akşamına kadar vermekle ve 26 ıncı günü akşamına kadar ödemekle yükümlüdürler.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun "Emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 27 inci maddesinde;

"1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.

6. Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır." Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Buna göre, 5520 sayılı KVK'nın transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin 13 üncü maddesi hükümleri dışında bir emsal bedeli tespitinde, katma değer vergisi açısından 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 27 nci maddesi ve 213 sayılı VUK'un 267 nci maddesi hükümleri uygulanacaktır. Ayrıca üretim yapan işletmelerde mamul mala ilişkin emsal bedelinin tespitinde, 213 sayılı VUK'un 267 nci maddesi ikinci sırası olan maliyet bedeline göre bir belirleme yapıldığı takdirde, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 27/4 maddesi hükümleri doğrultusunda, genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin maliyet bedeline katılarak emsal bedeli tespitine gidilmesi gerekmektedir. Örneğimizde hizmet üretimi yapıldığından ve üretilen bir mamul mal olmadığından, maliyet bedeli dikkate alınarak yapılacak bir emsal bedel tespitinde, katma değer vergisi yönüyle Kanunun 27/4 maddesinin kullanılacağı bir durum oluşmamaktadır. Yine örnekte dışardan satın alınarak 255 Demirbaşlar hesabına kaydedilen bilgisayarlar, emtia ve mamul mal mahiyetinde



TÜRMOB

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

olmadığından bunlar için yapılacak emsal bedeli tespitinden de Kanununun 27/4 maddesi kullanılmayacaktır.

213 sayılı VUK'un 229 uncu maddesinde faturanın tarifi yapılmış, 230 uncu maddesinde faturanın şekli belirlenmiş, 231 inci maddesinde ise faturanın nizamı açıklanmıştır. Faturanın nizamının belirlendiği 231 inci maddenin birinci fıkrasının 5 nolu bendinde;

"...Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklinde belirleme yapılmıştır. Buna göre Hazine ve Maliye Bakanlığınca harici bir belirleme yapılmadığı müddetçe, fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmelidir. Aksi takdirde hiç düzenlenmemiş kabul edilecektir.

213 sayılı VUK'un "Değerleme" başlıklı 258 inci maddesinde, değerlemenin vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olduğu belirlenmiş, 259 uncu maddesinde ise değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağı açıklanmıştır. Kanununun 261 inci maddesinde değerlendirme ölçüleri sayılmış olup, bunlardan birinin ise maliyet bedeli ile değerlendirme olduğu belirlenmiştir. Kanununun 262 nci maddesinde ise maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği açıklanmış ve maliyet bedelini oluşturan kalemler bentler halinde sıralanmıştır. 262 nci maddenin birinci fıkrasının c bendinde;

"...İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.)" şeklinde hüküm tesis edilmiştir. Buna göre, kıymet alımında kullanılan kredi için emtiada, emtianın stoklara girdiği tarihe kadar olan faiz ve kur farkları ile krediye ilişkin diğer komisyon, ödenen vergi (BSMV) ve fon (KKDF) vb. giderler emtianın maliyetine verilecekken, diğer iktisadi kıymetlerde iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısımları maliyete verilecektir.

213 sayılı VUK'un "Emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 267 inci maddesinde;

"Emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan, veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.



TÜRMOB

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

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tesbit eden kararlarda yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tesbit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Buna göre ilişkisiz kişilerle olan işlemlerde, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir işlem olması halinde emsal bedeli tespitinde, VUK'un 267 inci maddesi hükümleri uygulanacaktır. Ancak emsal bedeli belirlenecek işlemin mal dışında hizmet olması halinde, emsal bedeli mutlaka takdir komisyonu tarafından belirlenecektir. İnceleme yapmakla görevli olan memur takdir komisyonu yerine geçerek yaptığı inceleme doğrultusunda gerekli araştırmayı da yapmak suretiyle, re'sen takdir yetkisini kullanacak ve hizmet bedelini takdir edecektir. Veriler doğrultusunda, emsal bedel tespitinde gerektiği takdirde iç emsal dikkate alınacaktır. Zaten incelemeyle görevli memur öncelikle iç emsali uygulayacaktır.

213 sayılı VUK'un “Amortisman mevzuu” başlıklı 313 üncü maddesinde;

“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.....” şeklinde belirleme yapılmıştır.

213 sayılı VUK'un “Normal amortisman” başlıklı 315 inci maddesinde;

“Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini, 320 nci maddenin dördüncü fıkrası saklı kalmak üzere, Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır” şeklinde belirleme yapılmıştır. buna göre amortismanına tabi iktisadi kıymetler, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilân edilecek oranlar üzerinden itfa edilecektir.

213 sayılı VUK'un “Amortismanına Tabi Malların Satılması” başlıklı 328 inci maddesinde;

“Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir....” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.



TÜRMOB

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

213 sayılı VUK'un "Cezalar" başlıklı 331 inci maddesinde;

"Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar" şeklinde belirleme yapılmıştır.

213 sayılı VUK'un "Tek fiil ve çeşitli suç işlenmesi" başlıklı 335 ve 336 ncı maddelerinde;

"Madde 335 a) Muhtelif vergi ziyasına sebebiyet verilmesi:

Vergi ziyai cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.

b) Muhtelif cezayı istilzam etmesi:

Madde 336 – *Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.*

Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmalina mani değildir." Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

213 sayılı VUK'un "Fiil ayrılığı" başlıklı 337 nci maddesinde;

"Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.

Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352 nci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır." Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

213 sayılı VUK'un "Tekerrür" 339 uncu maddesinde;

"Vergi ziyasına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyai cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Şu kadar ki, artırım tutarı kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yükseğinden) fazla olamaz.

Birinci fıkrada yer alan beş ve iki yıllık sürelerin hesabında, artırıma esas alınan cezaların kesinleşme tarihi dikkate alınır." Şeklinde belirleme yapılmış ve 49 No.lu Vergi Usul Kanununu Sirkülerinde tekerrüre ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

213 sayılı VUK'un "Vergi ziyai" 341 inci maddesinde;

"Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.



TÜRMOB

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

Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

213 sayılı VUK’un “*Vergi ziyayı cezası*” 344 üncü maddesinde;

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

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

Vergi kanunlarına göre mükellefiyet tesis ettirilmesi gerektiği halde bu zorunluluğa uyulmaksızın vergi dairesinin utulayı dışında ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda, birinci, ikinci ve üçüncü fıkralara göre kesilecek vergi ziyayı cezası yüzde elli artırılarak uygulanır. Aynı vergi türü ve dönemine ilişkin daha sonra yapılacak tarhiyatlar nedeniyle kesilecek vergi ziyayı cezalarına da aynı artırım hükmü tatbik edilir.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

213 sayılı VUK’un “*Usulsüzlüğün tanımı*” başlıklı 352 nci maddesinde;

“Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.” Şeklinde belirleme yapılmış ve genel usulsüzlük dereceleri ve cezaları 352 nci maddesinde, belge ve muhasebe düzenine uymamaya ilişkin özel usulsüzlükler ve cezaları 353 üncü maddesinde, bilgi vermeme, getirilen zorunluluklara uymamaya ilişkin özel usulsüzlükler ise 355 inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunun 353 üncü maddesinin son fıkrası uyarınca madde kapsamında yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilecek ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmayacaktır.

213 sayılı VUK’un “*Ceza kesmede zamanaşımı*” başlıklı 374 üncü maddesinde;

“Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi ziyayı cezası kesilmez:

1. vergi ziyayı cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;

Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyayı cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyayı cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

213 sayılı VUK’un mükerrer 257’nci maddesinin birinci fıkrasının iki numaralı bendinde Hazine ve Maliye Bakanlığına mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini bankalar, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir.



TÜRMOB

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

Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi kullanarak yayımladığı 320, 323, 324, 332 ve 337 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle düzenlemeler yapmıştır. Bakanlık konu ile ilgili olarak son olarak 459 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini yayımlamış ve sonrasında bunun güncellenmesine ilişkin değişiklikler yapmıştır.

459 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, 7.000-TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunlu tutulmuştur. Tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar ise Tebliğde, Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccarları, serbest meslek erbabını, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarları, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçileri, vergiden muaf esnafı, ifade edeceği belirlenmiş, 572 ve 575 numaralı Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişiklikler yapılmıştır.

572 Sıra No.lu Tebliğ ile yapılan değişiklik uyarınca, 18/10/2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere mükellef olmayanlarda tevsik zorunluluğu kapsamına alınmıştır.

459 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği'nin 4.1. bölümünde, tevsik zorunluluğu kapsamında olanların (mükellef olmayanların kendi aralarında yapacakları işlemler hariç olmak üzere) yapacakları, 7.000 TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri gerekmektedir.

575 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 30/11/2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7.000 TL tutar 30.000 TL olarak değiştirilmiştir.

Bu kapsamda örneğin;

- Her türlü mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- Avans, depozito, pey akçesi gibi suretlerle yapılacak tahsilat ve ödemelerin,
- İşletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve ödemelerin,

belirlenen haddi aşması durumunda, aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu işlemlerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunlu hale gelmiştir.

Bu zorunluluk kapsamında, mükellef olmayanlar da, tevsik zorunluluğu kapsamında olanlardan yapacakları alımlarına ilişkin 30.000 TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapacaklardır.

VUK'un 232'nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler ve vergiden muaf esnaf olarak belirlenmiştir.

213 sayılı VUK'un "İkmalen vergi tarhi" başlıklı 29 uncu maddesinde;

"İkmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

Özel kanunlarında ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır." Şeklinde belirleme yapılmıştır.



TÜRMOB

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

213 sayılı VUK'un "Re'sen vergi tarhi" başlıklı 30 uncu maddesinde;

"Resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

1. Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,

2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.

5. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)

6. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

7. (Mülga: 7/1/2003-4783/9 md.)

8. Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,

9. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)

Yukarıdaki 2 nci bentde yazılı halin vukuunda mükellefe, takdir komisyonu tarafından 15 gündenden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlarına göre tesbit olunacak miktardan fazla olamaz.

Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.

Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re'sen vergi tarhını gerektirir bir sebep yanında ikmalen vergi tarhını da lüzumlu kılan bir durum mevcut ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Re'sen takdir sırasında ikmal tarhiyatına mesnet olan matrah farkı nazara alınmışsa vergi tarhi sırasında evvelce tarhedilmiş olan vergi indirilir." Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Soruda Mükellefin kazanç istisnasının veya indiriminin olmadığı hususu özellikle vurgulanmıştır.

Yapılan açıklamalar ve belirlemeler uyarınca;

- Özel hesap dönemine tabi olan ve eğitim ve öğretim faaliyeti ile iştigal eden Mükellef Yeşil Dünya Okulları A.Ş.'nin Milli Eğitim Bakanlığı'na bildirilen kayıtlı toplam 300 adet öğrencisi bulunmaktadır. Mükellef eğitim öğretim döneminin başı olan 10-15 Eylül döneminde, 100 adet öğrenci için eğitim ve öğretim bedeli karşılığı olarak brüt hizmet tutarı



TÜRMOB

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

üzerinden %20 indirim/ıskonto uygulamak suretiyle her bir öğrenci için KDV hariç (400.000-400.000*%20=)320.000 TL ve toplam (320.000*100=)32.000.000 TL'yi tahsil etmesi alınan avans mahiyetindedir. Eğitim ve öğretim dönemi 10 Eylül 2024 tarihinde başlamakta ve 10 Haziran 2025 tarihinde sona ermektedir. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 10 uncu maddesine göre kısım kısım olarak yapılan işlemlerde her bir kısmın yapılması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Yine Kanunun 25 inci maddesi doğrultusunda, ticari teamüllere uygun tutarda yapılan indirim ve ıskontolar matrahtan düşülmektedir. Dolayısıyla hizmetin tamamlandığı her bir kısma ilişkin aylık hizmet faturası 7 gün içerisinde düzenlenmeli ve ilgili dönem 1. No.lu KDV beyannamesinde beyan edilmelidir. Buna göre 10 Eylül- 30 Eylül den başlamak üzere aylık dönemler itibariyle hizmet faturası düzenlenecek ve %10 oranında KDV hesaplanacaktır. Tahakkuk esasında elde edilen gelir fatura dönemleri itibariyle ilgili dönemin geliri olacaktır. Mükellefin indirimli toplu tahsilatında ve diğer indirimsiz bedel tahsilatında aylık dönemler itibariyle fatura düzenlenmesinde, usul yönüyle eleştiri konusu olacak bir husus bulunmamaktadır. Tahsilat banka yoluyla yapıldığı için tahsilata bağlı özel usulsüzlüğü gerektirecek bir husus da söz konusu değildir. (2 Puan)

- Mükellefin toplam 60 adet öğrenci için verilen hizmet karşılığı herhangi bir ücret/bedel almadığı ve düzenlenen belgede hizmet bedelinin ve KDV matrahının sıfır (0) olarak gösterildiği, bunlardan ilişkili olmayan 20 adet öğrenci için okulun reklamı amaçlı belirlenen kriterler kapsamında başarı durumlarına göre bursluluk imkanı sağlanarak eğitim ve öğretim hizmetinden bedelsiz olarak yararlandırıldığı, belirlenmiştir. Verilere göre 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında, özel okul işleticileri için öğrenim gören öğrenci sayısının en az %3'ü kadar öğrencinin ücretsiz hizmet almasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. 5520 Sayılı KVK açısından kanuni zorunluluk olarak verilen bedelsiz hizmet ile belirlenen başarı kriterlerine uygun öğrencilere verilen destek ve bursluluk ve bu kapsamda bedelsiz eğitim ve öğretim hizmeti, ayrıca bir muvazaalı işlem olmadığı müddetçe 193 sayılı GVK'nın 40 ıncı maddesindeki ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider mahiyetinde olacaktır. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesine göre ise kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları istisna olmakta ve ayrıca 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu KDV'den istisna bulunmaktadır. Mükellefin Milli Eğitim Bakanlığı'na bildirilen kayıtlı toplam 300 adet öğrencisi olduğundan bunun %3'ü ne göre (300*%3=)9 adet öğrenci, %10'una göre ise (300*%10=)30 adet öğrenci için verilen hizmet katma değer vergisi yönüyle istisna olabilecek ve bu sayıdaki öğrencilerden KDV tahsil edilmeyecektir. 3065 sayılı KDV Kanunu'nda belirlenen istisna sayısı, 5580 sayılı Kanuna göre olması gerekenin üzerinde olduğundan, KDV kanunundaki istisna sayısı dikkate alınacaktır. İstisna uygulamasında bedelsiz hizmet verilen öğrencilerin toplam kapasitenin %10'una ulaşılmasında, ilişkili olmayanların yanında, ilişkili olanlarda dikkate alınabilecektir. Mükellef bu 20 adet öğrencinin her biri için düzenleyeceği belgede/faturada hizmet bedeli göstermeyeceği gibi, 213 sayılı VUK'un 267 nci maddesi ile 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 27 nci maddesi doğrultusunda, emsal hizmet bedeli olan aylık (400.000*/9=)44.445 TL fatura, ancak sadece 10 Eylül-30 Eylül için (44.445*20/30=)29.629 TL tutarlı fatura, 1 Haziran-10 Haziran için ise (44.445-29.629=)14.816 TL tutarlı toplam kişi başı 10 adet faturayı düzenleyebilecek, düzenlenen faturada 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesine göre istisna uygulandığından, KDV hesaplanmayacaktır. KDV'siz olarak faturası düzenlenen tutarlar bir taraftan hasılat diğer taraftan gider olarak dikkate alınarak nötrleştirilecek, nihai olarak ise hizmet üretim gideri ile faaliyet giderleri sonuç hesaplarına aktarılmış olacaktır. Bunlara ilişkin ödenen KDV indirim konusu yapılacak, indirilemeyen



TÜRMÖB

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

KDV'nin iadesi talep edilemeyecektir. Dolayısıyla bu işlemde usulsüzlük, KDV ve dönem sonuç hesapları yönüyle eleştirilecek bir durum olmayacaktır. Ayrıca bunlar dışında KDV istisnasından yararlanacak $(30-20=)10$ adet öğrenci daha bulunmaktadır. **(2 puan)**

- Mükellefin toplam 60 adet öğrenci için verilen hizmet karşılığı herhangi bir ücret/bedel almadığı ve düzenlenen belgede hizmet bedelinin ve KDV matrahının sıfır (0) olarak gösterildiği, bunlardan 40 adet öğrencinin, 20 adedinin şirketin gerçek kişi ortakları ile 20 adedinin ise şirketin istihdam ilişkisine dayalı çalışanları ile vasıtalı/vasıtasız ilişkili olan öğrencilerden olduğu, belirlenmiştir. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesine göre 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu KDV'den istisna bulunmaktadır. İlişkili olmayan 20 adet öğrenciye verilen bedelsiz hizmet ifasından sonra $(30-20=)10$ adet öğrenci daha bedelsiz hizmet ifasından yararlanabilecektir. İlişkili kişiler ile olan emsal bedel tespitinde, 5520 Sayılı KVK'nun 13 üncü maddesinde yer alan transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç aktarımı hükümleri uygulanacaktır. Verilere göre emsal bedel tespitinde gerektiği takdirde iç emsal dikkate alınacak, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, uygulanacaktır. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulandığında, peşin tahsil edilmeyen öğrenciler için verilen hizmet baz alınacak, birim öğrenci başına tahsil edilmesi gereken toplam tutar 400.000 TL olacaktır. Bu takdirde şirketin ortaklarıyla ilişkili 20 adet öğrenci için KDV hariç toplam tutar $(20*400.000=)8.000.000$ TL olacak, ancak 10 adet öğrenci için KDV yönüyle istisna uygulanacağından, bu tutar üzerinden $((8.000.000-10*400.000)*\%10=)400.000$ TL KDV hesaplanacaktır. Buna göre KDV dahil toplam $(8.000.000+400.000=)8.400.000$ TL için belge/fatura düzenlenmemiş, 400.000 TL KDV hesaplanmamış ve KDV hariç 8.000.000 TL hasılat yazılmayarak sonuç hesaplarına aktarılmamış, dönem kar zararının belirlenmesinde dikkate alınmamış olacaktır. Diğer taraftan KDV hariç tutar hesap döneminin son ayı olan Haziran/2025 döneminde dağıtılmış kar payı kabul edilerek tevkifata tabi olacaktır. Tevkifat oranı %15 olduğundan ve bu brüte iblağ edileceğinden, tevkifat matrahı $(8.000.000*/0,85=)9.411.765$ TL olacak ve tevkif edilecek vergi $(9.411.765*\%15=)1.411.765$ TL olacaktır. Buna ilişkin beyannamenin Temmuz/2025 ayının yirmiüçüne kadar verilip, verginin ayın yirmialtısına kadar ödenmesi gerekecektir. Mükellefin ortaklarının kurumlar vergisi mükellefi olması halinde ise bunlar açısından paylarına düşen iştirak kazancı olacağından tevkifat uygulanmayacaktır. Verilere göre Mükellef beyannamelerini kanuni süresinde vermiştir. Dolayısıyla Mükellef Haziran/2025 dönemi muhtasar beyannamesini vermiş ancak kar payı tevkifatını beyan etmemiş olacaktır. Buna göre belge düzenlememe ve/veya düzenlenen belgede farklı meblağa yer verilmesi nedeniyle kişi başı düzenlenmesi gereken 10 adet belge dikkate alınarak özel usulsüzlük cezası uygulanacak, katma değer vergisinde ve kurumlar vergisinde ise eksik beyan söz konusu olacaktır. Mükellef hizmeti bedelsiz verdiği için, tahsilatın finans kurumlarından yapılmamasına ilişkin özel usulsüzlük cezası uygulanmayacaktır. **(4 puan)**
- Mükellefin toplam 60 adet öğrenci için verilen hizmet karşılığı herhangi bir ücret/bedel almadığı ve düzenlenen belgede hizmet bedelinin ve KDV matrahının sıfır (0) olarak gösterildiği, bunlardan 20 adedinin şirketin istihdam ilişkisine dayalı çalışanları ile vasıtalı/vasıtasız ilişkili olan öğrencilerden olduğu, belirlenmiştir. İlişkili kişiler ile olan emsal bedel tespitinde 5520 Sayılı KVK'nun 13 üncü maddesinde yer alan transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç aktarımı hükümleri uygulanacaktır. Verilere göre emsal bedel tespitinde gerektiği takdirde iç emsal dikkate alınacak, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanacaktır. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulandığında, peşin tahsil edilmeyen öğrenciler için verilen hizmet baz alınacak, birim öğrenci başına tahsil edilmesi gereken toplam tutar 400.000 TL olacaktır. Bu takdirde şirketin çalışanlarıyla ilişkili 20 adet öğrenci için KDV hariç toplam tutar $(20*400.000=)8.000.000$ TL olacak, bu tutar



TÜRMÖB

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

- üzerinden $(8.000.000 * \%10 =) 800.000$ TL KDV hesaplanacaktır. Buna göre KDV dahil toplam $(8.000.000 + 800.000 =) 8.800.000$ TL için belge/fatura düzenlenmemiş kabul edilecek, KDV hesaplanmamış ve KDV hariç 8.000.000 TL hasılat yazılmayarak sonuç hesaplarına aktarılmamış ve dönem kar zararının belirlenmesinde dikkate alınmamış olacaktır. Ancak KDV dahil toplam tutar diğer taraftan 193 sayılı GVK'nın 61, 62 ve 63 üncü maddelerine göre ücret sayılacağından, bu tutar çalışanların brüt ücreti olacak ve gider yazılarak dönem kar ve zararının belirlenmesinde dikkate alınacaktır. Ayrıca çalışanlar şirketle ilişkili olsa da bunlara sağlanan menfaat ücret sayılıp tevkifata tabi olacağı için bunlara sağlanan menfaat için kar dağıtım hükümleri uygulanmayacaktır. Dolayısıyla dönem kar ve zararının belirlenmesinde net olarak $(8.800.000 - 8.000.000 =) 800.000$ TL ilave maliyet olarak ortaya çıkacak, 800.000 TL KDV hesaplanmamış olacak, belgesi/faturası düzenlenmediği kabul edilen KDV dahil 8.800.000 TL için ise belge düzenlememe ve/veya düzenlenen belgede farklı meblağa yer verilmesi nedeniyle kişi başı düzenlenmesi gereken 10 adet belge dikkate alınarak özel usulsüzlük cezası uygulanacak. verilere göre istihdama dayalı ücret hesaplaması ve bunlara ilişkin vergi tevkifatı ve ceza hesaplanmayacaktır. Mükellef hizmeti bedelsiz verdiğinden, tahsilatın finans kurumlarından yapılmamasına ilişkin özel usulsüzlük cezası uygulanmayacaktır. **(4 puan)**
- Bedelsiz verilen hizmet dışında 40 adet öğrencinin bedelinin ise kayıtdışı/belge düzenlenmeksizin elden tahsil edildiği *(tahsil edilen tutar tespit edilememiştir)* belirlenmiştir. Bu işlemde ilişkili bir işlem olmadığından ve doğrudan kayıtdışılık söz konusu olduğundan ve ayrıca tahsil edilen tutarında ne kadar olduğu bilinemediğinden, yine emsal bedeli tespiti yapılacaktır. Emsal bedel tespiti 213 sayılı VUK'un 267 nci maddesi ile 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 27 nci maddesi doğrultusunda olacaktır. 213 sayılı VUK'un 267 nci maddesi birinci ve ikinci sıra fiziki varlığı olan mallar için uygulanacak olup, emsal hizmet bedeli ilgili madde hükümleri doğrultusunda takdir komisyonu tarafından belirlenecektir. Buna göre incelemeye görevli memur 213 sayılı VUK'un 30 uncu maddesi kapsamında, takdir komisyonu yerine geçerek emsal bedelini tespit edecektir. Tahsilatın peşin mi, aylık dönemler itibarıyla mı olduğu bilinemediğinden, her iki durumda dikkate alınarak birim emsal bedeli belirlenecektir. Birim öğrenci başına belirlenecek emsal bedeli $((320.000 + 400.000) / 2 =) 360.000$ TL ve toplam bedel $(40 * 360.000 =) 14.400.000$ TL olacaktır. Dolayısıyla bu tutar üzerinden $(14.400.000 * \%10 =) 1.440.000$ TL KDV hesaplanacaktır. Buna göre KDV dahil toplam $(14.400.000 + 1.440.000 =) 15.840.000$ TL için belge düzenlenmemiş, KDV hariç 14.400.000 TL ise hasılat yazılmayarak sonuç hesaplarına aktarılmamış ve dönem kar zararının belirlenmesinde dikkate alınmamış olacaktır. Buna göre belge düzenlememe nedeniyle kişi başı düzenlenmesi gereken 10 adet belge dikkate alınarak kişi başı düzenlenmesi gereken toplam belge tutarı KDV dahil $(360.000 * 1,10 =) 396.000$ TL olacak, aylık tutar en fazla $(396.000 / 9 =) 44.000$ TL olarak belirlenecek, bunun $\%10$ $(44.000 * \%10 =) 4.400$ TL olacak ancak bu tutar 14.000 TL tutarın altında kaldığından her bir belge için 14.000 TL dikkate alınarak belge düzenlememeye ilişkin özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Ayrıca söz konusu tutarın bankadan tahsil edildiğine ilişkin bir belirleme yapılamadığından bu tutarın elden tahsil edildiği kabul edilmiş olup, işlemler her bir vergilendirme döneminde bağlantılı işlem olduğundan toplam tutar dikkate alınarak, tahsilatın finans kurumlarından yapılmamasına ilişkin özel usulsüzlük cezası hesaplanacaktır. **(3 puan)**

Mükellef tarafından okulu/okulları için dönem içinde KDV hariç tanesi 40.000 TL'den 15/10/2024 tarihinde alınan aynı özellikli 40 adet bilgisayarın 255 Demirbaşlar hesabına kaydedildiği ve KDV'nin tamamının ise indirim konusu yapıldığı, bunlardan 20 adet bilgisayarın 2/4/2025 tarihinde ilişkili olmayan ve vergi muafiyeti bulunmayan (X) vakfına fatura düzenlenerek bedelsiz olarak verildiği ve maliyet bedeli ile çıkış yapılarak giderleştirildiği, mükellefin KDV dahil bilgisayar



TÜRMÖB

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

alımında kullandığı 1.920.000 TL kredi dolayısıyla kredi faiz ve masrafları olarak 1/4/2025 tarihine kadar 260.000 TL ödeme yaptığı, bu tarihten sonra ise 60.000 TL ve dönem sonunda toplam (60.000+260.000=)320.000 TL ödenen/tahakkuk ettirilen tutarın 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilerek dönem kar ve zararının belirlenmesinde dikkate alındığı, bilgisayarların belirlenen itfa süresinin 4 yıl olduğu ve normal usulde yıllık %25 amortisman hesaplandığı, Mükellefin mevcut veriler dışında kanuni defterine kaydedilmeyen/kaydedilmesi gereken gelir ve giderinin olmadığı, hususları belirlenmiştir.

- 213 sayılı VUK'un 262 nci maddesine göre iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesinde kullanılan krediye ilişkin faiz, kur farkı ve krediye ilişkin diğer giderler olan komisyon, vergi (BSMV) ve fon (KKDF) gibi ödemelerin iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısımlarının maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. Buna göre bilgisayar alımında kullanılan kredi faizleri ve diğer masraflar dönem sonuna kadar bilgisayarların maliyetine verilecektir. Mükellef ise bunların tamamını gider yazmıştır. Ancak bilgisayarların 20 adedi 2/4/2025 tarihinde ilişkili olmayan ve vergi muafiyeti bulunmayan (X) vakfına fatura düzenlenerek bedelsiz olarak bağışlanmıştır. Bilgisayarların 20 adedi işletmeden çekilen değer olacağı için emsal bedel tespiti 213 sayılı VUK'un 267 nci maddesi ile 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 27 nci maddesi doğrultusunda olacaktır. Bilgisayarların öncesinde bir satışı olmadığı için 213 sayılı VUK'un 267 nci maddesi birinci sırasındaki ortalama fiyat esaslı uygulanamayacaktır. Maliyet bedeli bilindiği için bu durumda ikinci sıradaki maliyet bedeli esaslı dikkate alınacaktır. Vakıf nihai tüketici statüsünde olduğu için yapılan satış perakende mahiyet arz edecek, maliyet bedeline % 10 ilave edilmek suretiyle emsal bedeli belirlenecektir (satışın toptan kabul edilip %5 ilave edilmesi ve hesaplamaların bu şekilde yapılması da doğru kabul edilmiştir). Bilgisayarlar mamul mal mahiyetinde olmadığı için maliyet bedelinin tespitinde 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 27 nci maddesi hükümleri doğrultusunda, genel giderler ile genel idare giderlerinden pay verilmesi söz konusu olmayacaktır. Bilgisayarların maliyet bedelinin belirlenmesinde, 20 adet bilgisayar için işletmeden çekildiği tarihe kadar olan kredi faizleri ve giderleri maliyet bedeline verilecektir. Sonrasına isabet edenler ise doğrudan gider yazılacaktır. Kalan 20 adet bilgisayara isabet eden kredi faiz ve giderleri ise dönem sonuna kadar maliyete verilecek ve üzerinden amortisman hesaplanacaktır. Buna göre 2/4/2025 tarihine kadar oluşan kredi faiz ve diğer giderler toplamı 260.000 TL olup bunun her bir bilgisayara isabet eden tutarı $(260.000/40=)6.500$ TL, 20 adet bilgisayar için toplam tutarı $(20*6.500=)130.000$ TL olacaktır. Her bir bilgisayarın KDV hariç alış bedeli 40.000 TL olduğundan, 20 adet bilgisayarın alış maliyeti toplamı $(40.000*20=)800.000$ TL olacak, kredi faiz ve giderlerini de maliyet bedeline verdiğimizde toplam maliyet $(800.000+130.000=)930.000$ TL olarak bulunacaktır. Bu bilgisayarların perakende satış fiyatı ise $(930.000*1,10=)1.023.000$ TL olacak ve hesaplanması gereken KDV $(1.023.000*%20=)204.600$ TL olarak belirlenecektir. Bu bilgisayarlar için belge/fatura düzenlenmesine rağmen belgede/faturada bedel gösterilmediğinden veya eksik gösterildiğinden, tek bir belge ve KDV dahil toplam $(1.023.000+204.600=)1.227.600$ TL dikkate alınarak, belge düzenine uymamak nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilecektir. 20 adet bilgisayar bağışlandığında maliyet bedeli ile giderleştirildiğinden, gider yazılan 800.000 TL tutarın düzeltilmesi ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir. Ayrıca KDV hariç satış karı olan $(1.023.000-930.000=)93.000$ TL sonuç hesaplarına aktarılmamış ve dönem kar zararının belirlenmesinde dikkate alınmamış olacaktır. Böylece toplam $(800.000+93.000=)893.000$ TL kurum kazancına ilave edilecektir. Bağış yapılmış ve bedel tahsili olmamış olduğundan, tahsilat ve



TÜRMOB

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

ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılmamış olmasından bahisle özel usulsüzlük cezası uygulanmayacaktır **(4 puan)**

- Dönem sonu itibariyle kalan 20 adet bilgisayara isabet eden kredi faiz ve gideri toplam $(320.000/40*20=)160.000$ TL olacağından bu tutarın da bilgisayarların maliyetine ilave edilerek üzerinden %25 oranında amortisman ayrılması gerekecektir. Amortisman ayırmak ihtiyari olmakla birlikte, verilerde Mükellefin bilgisayarlar için amortisman ayırdığı belirlenmiştir. Amortisman ayrılarak gider yazılacak tutar $(160.000*%25=)40.000$ TL olacak ve bu tutar dönem kar ve zararının belirlenmesinde dikkate alınacaktır. Böylece 320.000 TL giderde düzeltme yapılarak, vakfa bağışlanan 20 adet bilgisayara ilişkin bağışın yapıldığı tarihten sonrasına ait faiz ve diğer giderler doğrudan gider yazılacağından $(160.000-130.000=)30.000$ TL'nin gider yazılmasında problem olmayacak ve ayrıca ilave amortisman ayrılacak 40.000 TL'de giderleştirilecek ve böylece toplam $(30.000+40.000=)70.000$ TL ancak gider yazılacak ve dolayısıyla $(320.000-70.000=)250.000$ TL dönem giderlerinden çıkarılarak düzeltilecek ve bu tutar ticari kazanca ve kurum kazancına ilave edilecektir. **(3 puan)**

Not: Vergi muafiyeti bulunmayan (X) vakfına yapılan bağışı ve KDV'sini kanunen kabul edilemeyen gider olarak kabul edip bu doğrultuda işlem tesis edenler için de puanlama yapılmıştır.

- Kurumlar vergisi yönüyle;
 - ✓ Buna göre dönem sonuç hesapları açısından ilave hasılat/gelir/kazanç olarak dikkate alınacak tutar aşağıdaki gibi olacaktır.
 - İlişkili ortaklara verilen hizmet için 8.000.000 TL hasılat/gelir yazılmayarak sonuç hesaplarına aktarılmamıştır.
 - İlişkili çalışanlara verilen hizmet için 8.000.000 TL hasılat/gelir yazılmayarak sonuç hesaplarına aktarılmamıştır.
 - Belgesiz/faturasız kayıtdışı satış dolayısıyla 14.400.000 TL hasılat/gelir yazılmayarak sonuç hesaplarına aktarılmamıştır.
 - (X) vakfına yapılan bağış için toplam 893.000 TL kurum kazancında dikkate alınmamıştır.
 - İktisadi kıymet alımında kullanılan kredi faiz ve giderlerinden oluşan net 250.000 TL dönem giderlerden çıkarılarak kurum kazancına ilave edilecektir.

Böylece toplam $(8.000.000+8.000.000+14.400.000+893.000+250.000=)31.543.000$ TL gelire/kazanca ilave edilecektir.

- ✓ Buna göre dönem sonuç hesapları açısından ilave maliyet/gider olarak dikkate alınacak tutar aşağıdaki gibi olacaktır.
 - İlişkili çalışanlara verilen hizmet için 8.800.000 TL ücret olduğundan gider olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre toplam $(31.543.000-8.800.000=)22.743.000$ TL sonuç hesapları açısından ticari kazanca net ilave edilecek tutar olacaktır. Bunun ilavesi ile kurum kazancı ve kurumlar vergisi matrahı $(3.750.000+22.743.000=)26.493.000$ TL olacak ve üzerinden $(26.493.000*%25=)6.623.250$ TL kurumlar vergisi hesaplanacak, fark kurumlar vergisi olan $(6.623.250-937.500=)5.685.750$ TL, 213 sayılı VUK'un 30 uncu maddesi hükümleri doğrultusunda re'sen tarh edilecek ve yine aynı Kanununun 41 ve 44 üncü maddeleri hükümleri doğrultusunda bir kat vergi ziyayı cezası uygulanacaktır. **(3 puan)**



TÜRMOB

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

- Katma değer vergisi açısından;
 - İlişkili ortaklara verilen hizmet için 400.000 TL KDV hesaplanmamıştır.
 - İlişkili çalışanlara verilen hizmet için 800.000 TL KDV hesaplanmamıştır.
 - Belgesiz/faturasız kayıtdışı satış dolayısıyla 1.440.000 KDV hesaplanmamıştır.
 - (X) vakfına yapılan bağış için 204.600 TL KDV hesaplanmamıştır.

Böylece toplam $(400.000+800.000+1.440.000+204.000=)2.844.000$ TL KDV hesaplanan KDV'ye ilave edilmesi gerekecek ve buna göre Mükellefin KDV beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

01/07/2024-30/6/2025 Dönemi Olması Gereken KDV Bilgileri (TL)	
A.Toplam Hesaplanan KDV	10.044.000
B.Toplam İndirilecek KDV	12.000.000
C.Ödenecek KDV (A-B=)	0
D.İade Edilecek KDV	1.956.000
E.Sonraki Döneme Devreden KDV (B-A-D=)	0

Dolayısıyla $(3.000.000-1.956.000=)1.044.000$ TL haksız iadesine sebebiyet verilen KDV, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesi hükümleri doğrultusunda re'sen tarh edilerek geri istenecektir. Geri istenecek vergi için yine aynı Kanununun 41 ve 44 üncü maddeleri hükümleri doğrultusunda bir kat vergi zıyaı cezası uygulanacaktır. (3 puan)

- Kar payına bağlı gelir vergisi tevkifatı yönüyle;

-Dönem sonu itibariyle dağıtılmış sayılan brüt kar payı tutarı üzerinden kurumlar vergisi olmayan ortaklar için tevkif edilmesi gereken $(9.411.765*%15=)1.411.765$ TL vergi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesi hükümleri doğrultusunda re'sen tarh edilerek, sorumlu sıfatıyla Mükelleften aranacaktır. Tarh edilecek vergi için aynı Kanununun 41 ve 44 üncü maddeleri hükümleri doğrultusunda bir kat vergi zıyaı cezası uygulanacaktır. (1 puan)

- Re'sen tarhiyata bağlı genel usulsüzlük cezası;

Re'sen tarhiyat tüm vergiler için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan "Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa." Hükmü doğrultusunda yapılacaktır. Bu hüküm nedeniyle yine aynı Kanununun 352/I-3 bendi uyarınca iki kat usulsüzlük cezası kesilecek, ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 336 ıncı maddesi uyarınca, cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi zıyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olduğundan, bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilecek ve dolayısıyla vergi zıyaı uygulanacaktır. Diğer taraftan Kanununun 374 üncü maddesi hükümleri doğrultusunda, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl içinde usulsüzlük cezası kesilmez ise zamanaşımına uğrayacaktır. (1 puan)



TÜRMOB

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

- Belge düzenlememeye bağlı özel usulsüzlük cezası yönüyle;

-İlişkili ortaklara verilen hizmet için KDV dahil 8.400.000 TL özel usulsüzlük cezasına konu olacaktır. Kişi sayısı 20, kişi başı belge adedi 10 dur.
-İlişkili çalışanlara verilen hizmet için KDV dahil 8.800.000 TL özel usulsüzlük cezasına konu olacaktır. Kişi sayısı 20, kişi başı belge adedi 10 dur.
-Belgesiz/faturasız kayıtdışı satış dolayısıyla 15.840.000 TL özel usulsüzlük cezasına konu olacaktır. Kişi sayısı 40, kişi başı belge adedi 10 dur.
-(X) vakfına yapılan bağış için KDV dahil 1.227.600 TL özel usulsüzlük cezasına konu olacaktır. Tek bir belge söz konusudur.

Böylece eğitim ve öğretim hizmetinde kişi başı düzenlenmesi gereken belge adedi 10 ve her bir belgede gösterilmesi gereken meblağın %10'u, 14.000 TL tutarın altında kaldığından her bir belge için 14.000 TL dikkate alındığında, belge düzenlememe ve/veya meblağ farklılığına bağlı toplam uygulanması gereken ceza $((20+20+40)*10*14.000+1.227.600*10\%)=11.322.760$ TL olacaktır. **(2 puan)**

- Tahsilatın finans kurumları aracılığıyla yapılmamasına bağlı özel usulsüzlük cezası yönüyle;

-Belgesiz/faturasız kayıtdışı satışın elden tahsili nedeniyle KDV dahil 15.840.000 TL özel usulsüzlük cezasına konu olacaktır. Böylece tahsilatın elden yapılmasına bağlı toplam $(15.840.000*10\%)=1.584.000$ TL özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır. **(1 puan)**

- Tekerrür hükümleri;

Verilere göre, Mükellef nezdinde 2022 yılı içinde kapanan özel hesap dönemine ilişkin yapılan inceleme sonucu tarh edilen 2 Milyon TL vergi aslı, 200 Bin TL vergi zıyaı cezası, 300 Bin TL özel usulsüzlük cezası 1/5/2024 tarihinde yapılan uzlaşma sonucu kesinleşmiştir. Dolayısıyla kesinleşme tarihinden sonra yapılan fiillere bağlı kesilecek cezalar için tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Tekerrür vergi zıyaı cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda uygulanacaktır. Diğer taraftan tekerrür hükümleri usulsüzlük ve vergi zıyaı cezası için uygulanacak, özel usulsüzlük cezaları için uygulanmayacaktır. Vergi zıyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır. Örnekte kesilen usulsüzlük cezası olmadığından tekerrür hükümleri usulsüzlük yönüyle uygulanmayacaktır. Vergi zıyaı cezasında her bir vergi türü itibariyle en fazla kesinleşen ceza kadar artırım uygulanacaktır. Kurumlar vergisi için kesilen vergi zıyaı cezası 5.685.750 TL olduğundan bunun %50'si $(5.685.750*50\%)=2.842.875$ TL olacak, ancak kesinleşen ceza kadar artırım yapılabileceğinden uygulanan ceza $(5.685.750+200.000)=5.885.750$ TL olacaktır. Katma değer vergisi için kesilecek ceza 1.044.000 TL, bunun %50'si $(1.044.000*50\%)=522.000$ TL olacak, ancak kesinleşen ceza kadar artırım yapılabileceğinden uygulanan ceza $(1.044.000+200.000)=1.244.000$ TL olacaktır. Kar payı tevkifatı için 1.411.765 TL vergi zıyaı cezası uygulanacak, bunun %50'si $(1.411.765*50\%)=705.883$ TL olacak, ancak kesinleşen ceza kadar artırım yapılabileceğinden uygulanacak ceza $(1.411.765+200.000)=1.611.765$ TL olacaktır. **(5 puan)**



TÜRMOB

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

Cevap 2-213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun hükümleri doğrultusunda, Mükellefin ödevlerini yerine getirmesinde sürelerin uzamasına ve kısalmasına neden olan hususların/işlemlerin ve bunlara bağlı olması gereken şartların/usul ve esasların açıklanması/anlatılması istenmiştir. *(sonradan yapılan tarhiyata ve cezai işleme bağlı durumlar dikkate alınmayacaktır)*

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “*Kanuni ve idari süreler*” başlıklı 15 inci maddesinde; “*Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.*” Şeklinde belirleme yapılmış ve sürelerin nasıl hesaplanacağı ise 18 inci maddesinde açıklanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “*Mücbir sebepler*” başlıklı 13 üncü maddesinde;

“*Mücbir sebepler:*

1. *Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;*
 2. *Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;*
 3. *Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;*
 4. *Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması;*
- gibi hallerdir.”* Şeklinde belirleme yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “*Mücbir sebeplerle gecikme*” başlıklı 15 inci maddesinde ise;

“*13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemiyen süreler kadar uzar. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malüm olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.*

Hazine ve Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal, organize sanayi bölgesi, teknoloji geliştirme bölgesi, endüstri bölgesi, serbest bölgeler gibi bölgeler veya afete maruz kalanlar itibarıyla; mükellefiyet ve vergi türü, vergilendirme ve defter tutma usulü, faaliyet konusu, iş yerleri, sektörler, aktif toplamı, öz sermaye toplamı, satış hasılatı, çalıştırılan hizmet erbabı sayısını birlikte veya ayrı ayrı dikkate alarak mücbir sebep hali ilân etmeye; bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları; vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla bu fıkra kapsamında belirlenen kriterler ile faaliyete devam edilip edilmediğini birlikte veya ayrı ayrı dikkate alarak belirlemeye yetkilidir. Mücbir sebep hali ilan edilen yerlerde mücbir sebep, bu durumun vukua geldiği tarihin rastladığı ayı izleyen üçüncü ayın son günü itibarıyla bitmiş sayılır. Bakanlık; bu süreyi mücbir sebep halinin vukua geldiği tarihin rastladığı ayı izleyen on sekizinci ayın sonunu geçmemek kaydıyla uzatabilir, bu fıkra kapsamında yetkisini, vergi türleri ve iş yerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanabilir.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “*Ölüm halinde sürenin uzaması*” başlıklı 16 ıncı maddesinde;

“*Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir.*” Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.



TÜRMOB

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

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Mühlet verme” başlıklı 17 nci maddesinde;

“Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.

Bu mühletin verilebilmesi için:

- 1. Mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.*
- 2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.*
- 3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.*

Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir.” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Beyanname verme ve ödeme sürelerinde yetki” başlıklı mükerrer 28 nci maddesinde;

“Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanunî süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkilidir.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Ödeme zamanı” başlıklı 111 inci maddesinde;

“Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir. Bu kanunun 15, 17 ve 342 nci maddelerinin uygulanması dolayısıyla sürenin uzaması halinde vade uzayan sürenin bittiği gündür. Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde, beyan edilen vergi tahakkuk işleminin bitmesi beklenmeksizin vadesinde ödenir.

500 den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından mükelleflere, vadenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak 15 gün içinde gün belli etmiye Maliye Bakanlığı yetkilidir....” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Özel ödeme zamanları” başlıklı 112 nci maddesinin ikinci fıkrasında;

“.....

2. Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir.

Mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır.

Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkmaların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

Bu fıkra yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun aramalı incelemeye ilişkin düzenlemelerin yapıldığı “İncelemede usul” başlıklı 144 üncü maddesinde;

“Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.

Mükellef, ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.



TÜRMOB

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

Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir.

Şu kadar ki, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar. (13 üncü maddenin 1 - 3 üncü fıkralarıyla 17 inci madde hükümleri saklıdır.)” şeklinde belirleme yapılmıştır.

Yine “Kayıtların yeniden işlenmesi” başlıklı 146 ıncı maddesinde;

“Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219 uncu madde gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz.

Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Veraset ve intikal vergisinde ek süre” başlıklı 342 inci maddesinde;

“Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyai olmamış sayılır.

Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun’un 1. Maddesinde;

“(1) Her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) malî tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar.

(2) Son günü malî tatile rastlayan aşağıda belirtilen süreler, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır:

a) Beyana dayalı tarhiyatta, kanuni süresinde verilmesi gereken beyannamelerin verilme süreleri.

b) İkmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatta, vadesi malî tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi.

c) Tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme veya cezada indirim hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin süreler.

d) Devamlı bilgi verme hükümleri kapsamında verilmesi gereken bilgilerin verilmesine ilişkin süreler.

(3) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri malî tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar.

(4) Mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıklarının talebi üzerine ya da Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, malî tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez, mükellefin işyerinde incelemeye başlanılmaz.



TÜRMOB

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

(5) Tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.

(6) Malî tatilin sona erdiği günü izleyen beş gün içinde biten bu madde kapsamındaki kanuni ve idari süreler, malî tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren beşinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş sayılır.

(7) Özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ile gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak malî tatil uygulanmaz.

(8) Beyana dayanan ve beyanname verme süresi malî tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi (aynı ay içerisinde kalmak kaydıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününü izleyen günün mesai saati bitimine kadar uzamış sayılır.

(9) Maliye Bakanı, malî tatil uygulaması nedeniyle süre verilecek iş ve işlemlerin kapsamı ile malî tatil uygulamasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir." Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda Mükellefin/Mükelleflerin ödevlerini yerine getirmesinde sürelerin uzamasına ve kısalmasına neden olan hususlar/işlemleri ve olması gereken şartlar/usul ve esaslar aşağıdaki gibi olacaktır.

- Mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemeyecek, bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzayacaktır. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır. **(1 puan)** Mücbir sebepler;
 - Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; **(1 puan)**
 - Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; **(1 puan)**
 - Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; **(1 puan)**
 - Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, **(1 puan)** gibi haller dir.
- Ölüm halinde vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde süre uzayacaktır. Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenecektir. **(2 puan)**
- Mühlet verme durumunda süreler uzayacaktır. Buna göre zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığınca veya yetki devri ile alt birimlerce münasip bir mühlet verilebilecektir.**(1 puan)** Mühletin verilebilmesi için:
 - Mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır. **(1 puan)**
 - İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir. **(1 puan)**
 - Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir. **(1 puan)**
- İdarece beyanname verilme ve ödeme sürenin uzatılması. Buna göre Gelir İdaresi Başkanlığı, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanunî süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkilidir. Ayrıca 500 den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından mükelleflere,



TÜRMOB

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

vadenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak 15 gün içinde gün belli etmeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır. **(2 puan)**

- Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller durumunda beyanname verme ve/veya ödeme süreleri kısalmaktadır. Bu durumlarda beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenecektir. Mükellefin, vadeleri bu süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınacaktır. Ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılabilecektir. **(2 puan)**
- Aramalı inceleme yapılması durumunda beyanname verme süresi uzayabilecektir. Aramalı incelemede defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmayacaktır. Defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzayacak ve ek süre bu müddetin sonundan başlayacaktır. **(2 puan)**
- Yine aramalı inceleme yapılması durumunda deftere kayıt süresi uzayabilecektir. Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle Kanunun 219 uncu maddesi gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilecek ve bu süre bir aydan az olamayacaktır. Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında, işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilecektir. **(2 puan)**
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesini vermede ek süre söz konusu olabilecektir. Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenecek, beyanname bu süre içinde verildiği takdirde vergi ziyayı olmamış sayılacaktır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir mühlet verilecek, beyanname bu süre içinde verildiği takdirde yine vergi ziyayı olmamış sayılacaktır. **(2 puan)**

Her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) malî tatil uygulanmaktadır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatil, Temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlamaktadır. Son günü malî tatile rastlayan mükelleflerin ödevlerine ilişkin bazı süreler, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılmaktadır. Söz konusu hükümler kendi özel kanununda düzenlenmiştir. Buna göre;

- Beyana dayalı tarhiyatta, kanuni süresinde verilmesi gereken beyannamelerin verilme süreleri, devamlı bilgi verme hükümleri kapsamında verilmesi gereken bilgilerin verilmesine ilişkin süreler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ile defter ve belgelerin ibrazı ve bilgi verme ödevi malî tatil süresince işlemeyecektir. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlayacak, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır. **(2 puan)**
- Ancak Özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ile gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak malî tatil uygulanmayacaktır. **(1 puan)**



TÜRMOB

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

- Beyana dayanan ve beyanname verme süresi malî tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi (aynı ay içerisinde kalmak kaydıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününü izleyen günün mesai saati bitimine kadar uzamış sayılacaktır. **(1 puan)**