

**USULSÜZLÜKLERİN VERGİ KANUNLARINDAKİ  
ÖZEL DÜZENLEMELERİ İLE  
GENEL UYGULAMA ESASLARI**

**Neşe IŞIK**  
Vergi Başmüfettişi

**Ayşe GEZER BAŞTUĞ**  
Vergi Başmüfettişi

**TÜRMOB YAYINLARI- 434**  
Sirküler Rapor Serisi  
Seri No: 2012 - 7

TÜRMOB Adına Sahibi  
**Nail SANLI**

Sorumlu Yazışleri Müdürü  
**Ali E. DOĞANOĞLU**

TÜRMOB  
MU-DEN A.Ş.  
tarafından yayınlanmaktadır.

**Yayın Türü**  
Yaygın Süreli

Yayıncı Sertifika No:24512

**Dizgi - Düzenleme**

Tuncay TEKYILDIZ

**Baskı**

Ziraat Gurup Matbaacılık A.Ş.  
İstanbul Yolu Trafo Karşısı Varlık/ANKARA  
Tel: (0.312) 384 73 44

**Baskı Tarihi**

7 Eylül 2012

---

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

# ÖNSÖZ

Bilginin büyük öneme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmakta yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.

Meslek mensuplarımızın teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında; gerektiğinde işletme danışmanı, finansal analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmalarını sağlayan becerilerde gerekmektedir. Mesleki değerler, etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda sağlam bir duruş meslek mensuplarının önemli özelliklerindedir. Mensuplarının, mesleklerini yerine getirirken gerekli donanıma sahip olmalarını sağlamak ise meslek örgütünün temel görevidir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişmelerini sağlamak için bir çok çalışma yürüttük ve yürütmeye devam edeceğiz.

Bu çalışmalarımızdan en önemlilerinden biri de yayın faaliyetleridir. Yayımlarımızın bir parçası olan **Sirküler Rapor** kitaplarımız bir plan doğrultusunda hazırlanarak, sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağıma inandığımız 2012-7 Seri Numaralı bu kitabı; Vergi Başmüfettişleri Neşe Işık ve Ayşe Gezer Baştuğ tarafından hazırlanan **“Usulsüzlüklerin Vergi Kanunlarındaki Özel Düzenlemeleri İle Genel Uygulama Esasları”** isimli eser oluşturuyor.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

**Yücel AKDEMİR**  
Genel Sekreter



# İÇİNDEKİLER

GİRİŞ .....	1
-------------	---

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ KANUNLARDA YER ALAN USULSÜZLÜK VE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINA İLİŞKİN ÖZEL DÜZENLEMELER

A. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU .....	3
--------------------------------------	---

1. ÖTV BEYANNAMELERİ VE USULSÜZLÜK CEZASI – ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI .....	3
---	---

2. BİLDİRİMLER VE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI .....	5
2.1. Bildirimler .....	5
2.2. Bildirim Verme Süresinin Uzaması .....	33
2.3. Özel Usulsüzlük Cezası .....	34
2.4. Deniz Yakıtı İle İlgili Düzenlemeler .....	39

B. KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLARI KULLANMALARI MECBURİYETİ HAKKINDA KANUN .....	62
--	----

1. USULSÜZLÜK CEZALARI .....	64
1.1. Ödeme Kaydedici Cihaz Levhası .....	66
1.2. Ödeme Kaydedici Cihazlarda Kullanılacak Kağıt Rulolar .....	68
1.3. Akaryakıt Pompalarına Bağlı Ödeme Kaydedici Cihazlar İle İlgili Düzenleme .....	70
1.4. Eğlence Vergisi Bilgi Formu .....	80

2. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI .....	82
---------------------------------	----

C. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU .....	85
--	----

D. 4684 SAYILI BAZI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN .....	86
--	----

<b>1. KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME FONU KESİNTİSİ BİLDİRİMİ</b> .....	<b>89</b>
<b>2. SÜRESİNDE BİLDİRİMDE BULUNMAYAN MÜKELLEFLER HAKKINDA YAPILACAK İŞLEMLER</b> .....	<b>97</b>

## **İKİNCİ BÖLÜM USULSÜZLÜK CEZALARININ GENEL UYGULAMA ESASLARI**

<b>1. USULSÜZLÜK CEZALARININ MUHATABI</b> .....	<b>100</b>
1.1. Ceza Ehliyeti .....	100
1.2. Küçükler ve Kısıtlıların Ceza Muhatabı Olmadığı Haller .....	100
1.3. Tüzel Kişilerde Sorumluluk: .....	101
1.4. Damga Vergisi ve Damga Resminde Sorumluluk: .....	106
1.5. Vergi Karnesi Almak Zorunda Olanların Bu Zorunluluğa Uymamaları Halinde Kesilen Cezada Sorumluluk .....	106
<b>2. TEK FİİL İLE ÇEŞİTLİ SUÇLARIN İŞLENMESİ</b> .....	<b>107</b>
2.1. Tek Fiil İle İşlenen Suçun Muhtelif Vergi Ziyama Sebebiyet Verilmesi .....	107
2.2. Tek Fiil İle İşlenen Suçun Çeşitli Cezayı Gerektirmesi .....	107
2.3. Özellik Arzeden Durumlar .....	108
<b>3. FİİL AYRILIĞI</b> .....	<b>111</b>
<b>4. TEKERRÜR</b> .....	<b>113</b>
<b>5. VERGİ SUÇ VE CEZALARINDA BİRLEŞME:</b> .....	<b>116</b>
<b>6. VERGİ CEZASININ KESİLMESİ</b> .....	<b>116</b>
6.1. Cezayı Gerektiren Olayın Tespiti .....	116
6.2. Ceza Kesme Yetkisi .....	116
6.3. Ceza İhbarnamesi .....	117
<b>7. CEZALARIN ÖDENMESİ VE KALKMASI</b> .....	<b>118</b>
7.1. Ödeme .....	118
7.2. Yanılma .....	118

7.3.	Ölüm .....	124
7.4.	Mücbir Sebep .....	125
7.5.	Ceza Kesmede Zamanaşımı .....	125
7.6.	Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar .....	126
7.7.	Ceza İndirimi .....	128
<b>8.</b>	<b>UZLAŞMA .....</b>	<b>128</b>
8.1.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi .....	131
8.2.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Gününün Tespiti .....	132
8.3.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmelerine Katılabilecek Kişiler ..	133
8.4.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Kısmi Uzlaşma .....	134
8.5.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmesinin Sonuçları .....	134
8.6.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği .....	136
8.7.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Ödeme Zamanı .....	136
8.8.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonların Oluşumu .....	137
8.9.	Uzlaşma ve Mali Tatil .....	139
<b>9.</b>	<b>DAVA AÇMA .....</b>	<b>144</b>
9.1.	Dava Açma Süresi .....	147
9.2.	Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda Dava Açma Süresi ..	149
9.3.	Düzeltilme Talepleri Reddedilen Mükelleflerin Dava Açma Süresi	149
9.4.	Mali Tatil .....	150
9.5.	Adli Tatil .....	151
9.6.	Yürütmenin Durdurulması .....	153
9.7.	Bölge İdare Mahkemesine İtiraz Başvurusu ve Karar Düzeltme ..	155
9.8.	Danıştay'a Temyiz Başvurusu .....	157
9.9.	Danıştay'ın Vergi Mahkemesinin Kararını Onaması ve Bozması ..	158
9.10.	Temyiz İncelemesi Üzerine Verilen Karara Karşı Düzeltme Başvurusu .....	159
9.11.	İdari Yargıda Tek Hakimle Çözülecek Davalara İlişkin Sınır ..	163
9.12.	İdari Yargıda Duruşma Yapılmasına İlişkin Sınır .....	165
<b>10.</b>	<b>VADESİNDE ÖDENMEYEN CEZALAR İLE İLGİLİ OLARAK 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULU HAKKINDAKİ KANUN ÇERÇEVESİNDE VERGİ DAİRESİ İŞLEMLERİ .....</b>	<b>166</b>
10.1.	Ödeme Emri Düzenlenmesi .....	166

10.2. Haciz .....	170
10.3. Mal Varlığı Araştırması .....	171
10.4. Üçüncü Şahıslardaki Menkul Malların Alacak ve Hakların Haczi .....	171
10.5. Bankaların Genel Müdürlüklerine Tebliğ Edilecek Haciz Bildirileri .....	175
10.6. Tahsil Zamaşıımı .....	178
10.7. Zamaşıımının Kesilmesi-Zamaşıımının Durması .....	181
10.8. Tabii Afetler Sebebiyle Terkin .....	184
10.9. Tahsil İmkânsızlığı Sebebiyle Terkin .....	186
10.10. Usulsüzlük Cezalarına Gecikme Zammı Uygulanır mı? .....	187
10.11. Mükellefin Tecil Talep Etmesi .....	188
10.12. Limited Şirket Ortakları Hakkında Yapılacak Takip .....	193
10.13. Kanuni Temsilciler Hakkında Yapılacak Takip .....	195
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>197</b>



## GİRİŞ

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir. Mükelleflerin şekil ve usule ilişkin olarak ödevlerine Vergi Usul Kanununun 153. ve mükerrer 257. maddeleri arasında yer alan “MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ” başlıklı ikinci kısımda yer verilmiştir. Söz konusu ödevler altı ana kısımda toplanmıştır. Bunlar bildirmeler, defter tutma, vesikalar, ekim ve sayım beyanı, vergi karnesi ile muhafaza ve ibraz ödevleridir. Beyana dayanan vergi sisteminde, istihbarat ve bilgi toplama başarılı bir uygulamanın önemli unsurlarından birini teşkil etmektedir

Mükelleflerin Vergi Usul Kanunu ile getiren bu şekil ve usule ilişkin ödevleri yerine getirmeleri ve kurallara uymaları zorunludur. Bu şekil ve usul hükümlerine uymama fiilleri usulsüzlük ceza ile cezalandırılmıştır.

Usulsüzlük cezasının uygulanabilmesi için vergi ziyanın meydana gelmesi şart değildir. Bu fiiller bir vergi kaybına yol açmasa da uyulması gereken kurallardır. Çünkü bu fiiller engellenmedikleri takdirde vergi ziyanın meydana gelmesine neden olabilirler. Bu nedenle usulsüzlük cezaları, vergi ziyayı oluşmadan kanuna aykırı hareketleri engellemek amacını gütmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nda usulsüzlük fiilleri ve cezaları;

1. Usulsüzlük dereceleri ve cezaları (VUK Mad. 352)

2. Özel Usulsüzlükler ve Cezaları

- Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (VUK Mad. 353)

- Damga vergisinde özel usulsüzlük cezası(VUK Mad. 355)

- Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257'nci maddede hükmüne uymayanlar için ceza (VUK Mükerrer Mad. 355)

şeklinde sınıflandırılmıştır.

Biz bu çalışmada vergi kanunlarda yer alan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasına ilişkin özel düzenlemeler ile usulsüzlük cezalarının uygulama esaslarının neler olduğunu, hangi mükelleflerin buna tabi olduğunu, bu ödevleri nasıl ve ne zaman yerine getireceklerini, yerine getirmedikleri ya da zamanında yerine getirmedikleri durumunda maruz kalacakları cezayı anlattık.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Bu yazıda belirtilen görüşler yazarlarına ait olup hiçbir şekilde mensubu bulunduğu Kurul'un görüşünü yansıtmamaktadır

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **VERGİ KANUNLARDA YER ALAN USULSÜZLÜK VE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINA İLİŞKİN ÖZEL DÜZENLEMELER**

#### **A. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU**

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. ÖTV Kanunu hükümleri ile Kanunun uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 1 Sıra No'lu Özel Tüketim Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Verginin konusunu, ÖTV kapsamına giren malların teslimi, ilk iktisabı veya ithali oluşturmaktadır. ÖTV kapsamına giren mallar, Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibariyle tespit edilmiştir.

ÖTV Kanunu'nun 1'inci maddesinde, verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle tesliminde, ilk iktisabında veya ithalinde ÖTV ödenen malların daha sonraki teslimlerinde vergi uygulanmayacaktır.

#### **1. ÖTV BEYANNAMELERİ VE USULSÜZLÜK CEZASI – ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI**

Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallara ait (1) numaralı ÖTV beyanname, vergilendirme dönemini izleyen 10'uncu günü akşamına kadar; (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlara ait (2B) numaralı, (III) sayılı listedeki mallara ait (3) numaralı ve

(IV) sayılı listedeki mallara ait (4) numaralı ÖTV beyannameleri ise vergilendirme dönemini izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar, KDV yönünden bağlı bulunan vergi dairesine verilecektir.

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında düzenlenecek (2A) numaralı ÖTV beyannamesi, ilk iktisaptan önce, bu işlemlerin yapıldığı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile görevli vergi dairesine verilecektir. Bu mallar için ilk iktisap işleminden sonra vade farkı uygulanması halinde, vade farkı üzerinden hesaplanacak vergi, ilk iktisaptaki beyannameye atıfta bulunularak, bu beyanname bilgilerine göre düzenlenecek beyanname ile aynı vergi dairesine beyan edilecek ve ödenecektir. Taşıtlara ait 2A numaralı ÖTV beyannamesinin elektronik ortamda verilmesi ile ilgili düzenlemede 22 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliğinde yapılmıştır. Vade farkı için düzenlenen beyanname matrah olarak tahakkuk ettirilen vade farkının yazılacaktır.

Elektronik ortamda verilen beyannamelerde matrah ve vergi tutarı dışında, G.T.İ.P. numaralarını, mal ölçü birimlerini, açıklama ve eklerdeki bilgileri doğru olarak beyan etmeyen mükellefler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanır. ( 1 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliği)

Öte yandan, ÖTV beyannameleri elektronik ortamda verilen beyannameler olduğundan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

## 2. BİLDİRİMLER VE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI

### 2.1. Bildirimler

ÖTV uygulamasında düzenlenmesi gereken bildirimler aşağıda tablo şeklinde verilmiş olup, detaylı açıklama yapılmıştır.

1 SERİ NO.LU ÖTV GENEL TEBLİĞİ İLE YAPILAN DÜZENLEME	
<b>EK:1</b>	Malul ve Sakatların ÖTV İstisnası Uygulanarak İktisap Ettikleri Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin Bildirim Formu
<b>EK : 6</b>	(II) Sayılı Listedeki Motorlu Taşıtlardan Kayıt ve Tescile Tabi Olmayanlar İçin Bildirim Formu
<b>EK : 7</b>	(III) Sayılı Listede Yer Alan Kolalı Gazozlar İçin Bildirim Formu
<b>EK : 8</b>	(III) Sayılı Listede Yer Alan Alkollü İçkiler İçin Bildirim Formu
<b>EK: 9</b>	(III) Sayılı Listede Yer Alan Tütün Mamulleri İçin Bildirim Formu
<b>EK: 10</b>	(IV) Sayılı Listedeki Mallar İçin Bildirim Formu
<b>EK: 11</b>	İthal Edilen Petrol Ürünleri İle Teminata Ait Bilgi Formu
<b>EK: 12</b>	İthal Edilen Petrol Ürünlerinin Tesliminde Beyan Edilen ÖTV'ye Ait Bilgi Formu
<b>EK: 20</b>	Serbest Bölgelerden Yapılan İhracat Teslimlerine İlişkin Bildirim
<b>EK: 21</b>	ÖTV Kanununun 8/1 inci Maddesi Kapsamında Teslim Alınan/ İthal Edilen Mallara İlişkin Bildirim Formu
<b>EK: 22</b>	Tecil-Terkin Kapsamında %5 Oranındaki İndirimli Teminattan Yararlananlara İlişkin Bilgi Formu
<b>EK: 23</b>	2002/4930 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 4' üncü Maddesi Kapsamında % 5 Oranındaki İndirimli Teminattan Yararlananlara İlişkin Bilgi

<b>11 SERİ NO.LU ÖTV GENELTEBLİĞİ İLE YAPILAN DÜZENLEME</b>	
<b>EK:2</b>	İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu
<b>EK: 3</b>	Stok Bildirim Formu
<b>13 SERİ NO.LU ÖTV GENELTEBLİĞİ İLE YAPILAN DÜZENLEME</b>	
<b>EK:3</b>	Harmanlayıcılara Biodizel Teslimine İlişkin Bildirim Formu
<b>EK: 4</b>	Biodizelli Motorin (Karışım) Teslimine İlişkin Bildirim Formu
<b>15 SERİ NO.LU ÖTV GENELTEBLİĞİ İLE YAPILAN DÜZENLEME</b>	
	Elektrik Üretimi ve Üretime İlişkin Bildirim
<b>23 SERİ NO.LU ÖTV GENELTEBLİĞİ İLE YAPILAN DÜZENLEME</b>	
<b>EK:1</b>	Taşıt Araçları Bildirim Formu

### **2.1.1. Malul ve Sakatların ÖTV İstisnası Uygulanarak İktisap Ettikleri Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin Bildirim Formu:**

1 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliğde belirlenen usul ve esaslara göre ilk iktisabında ÖTV istisnası uygulanan araçlar için istisnadan yararlanan kişi (veya kişiler) adına düzenlenecek faturalarda ÖTV gösterilmeyecektir. Bu araçların kayıt ve tescilini yapanların, araç sahibinin faturada ve “ÖTV Ödeme Belgesi”nde alıcı olarak gösterilen kişi (veya kişiler) olduğunu tespit etmeleri gerekmektedir.

Mükellefler, bu kapsamda istisna uygulanan işleminin bulunduğu aylar için 1 Sıra No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde örneği bulunan for-

ma uygun olarak düzenleyecekleri listeleri, takip eden ayın onbeşinci günkü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığının (0 312) 415 28 21, 415 28 22 telefaks numaralarına göndereceklerdir. İstisnadan yararlananların, daha önce de bu istisnadan yararlandığı aracı ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçmeden deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale geldiği için hurdaya ayırmış olması halinde, söz konusu form düzenlenirken “Taşıta İlişkin Bilgiler” bölümünün ilk satırına yeni iktisap edilen araca ait bilgiler, bir alt satıra ise hurdaya ayrılan araç bilgileri yazılacaktır. Hurdaya ayrılan araca ait bilgilerin yazılacağı alt satırdaki “KDV Hariç Satış Bedeli” kutusuna, hurdaya ayrılan aracın trafikten çekilme işleminin yapıldığı tarih yazılacaktır. Vergi dairesi başkanlıkları ile Defterdarlıklar tarafından aylık olarak Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilen listeler de bu şekilde düzenlenecektir.

Malul ve engellilerin yurt dışından ithal edeceği taşıt araçları için de bu belgelerin gümrük idaresine ibrazı üzerine istisna uygulanacaktır. İstisna kapsamında taşıt aracı ithal edenlerin kimlik bilgileri (adı, soyadı, ana ve baba adı, doğum yeri ve tarihi), sakatlığa dair raporun verildiği hastane, tarihi, sayısı, sakatlık türü ve derecesi ile ithal edilen taşıt aracının özelliklerini (G.T.İ.P. numarası, cinsi, modeli, markası, tipi, motor silindir hacmi) gösteren listeler gümrük idarelerince aylık olarak hazırlanarak, takip eden ayın onbeşinci günü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığının (0 312) 415 28 21, 415 28 22 telefaks numaralarına gönderilecektir. İthal ettiği araç için istisnadan yararlananların, daha önce bu istisnadan yararlandığı aracı ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçmeden deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale geldiği için hurdaya ayırmış olması halinde, hurdaya ayrılan araç bilgileri ile hurdaya ayırma işleminin gerçekleştiği tarih de listeye yazılacaktır.

### **2.1.2. (II) Sayılı Listedeki Motorlu Taşıtlardan Kayıt ve Tescile Tabi Olmayanlar İçin Bildirim Formu:**

1 Sıra No'lu ÖTV Genel tebliğinde açıklandığı üzere, ÖTV Kanununun 1'inci maddesinde geçen “kayıt ve tescile tabi olanlar” ifadesi:

- Kara taşıtları için, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ve Karayolları Trafik Yönetmeliği'ne göre trafik tescil kuruluşlarınca,
- Deniz taşıtları için, belediyeler veya liman başkanlıklarınca,
- Hava taşıtları için, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne,

tescil edilmesi zorunlu olan araçları kapsamaktadır.

(II) sayılı listede yer alan taşıt araçlarından yukarıda sayılanlar dışında kalan araçlar, ÖTV Kanunu uygulamasında “kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar” olarak değerlendirilecektir. Örneğin, kar üzerinde hareket etmeye yarayan araçlar ile golf sahalarında insan taşımada kullanılan araçlar bu kapsamdadır.

ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ithalini yapan KDV mükellefleri tarafından bir ay içinde ithal ettikleri mallar için, hazırlanacak bu bildirim Tebliğ ekinde Ek-6 olarak yer almakta olup, **01.02.2011** tarihinden itibaren takip eden ayın 20. günü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'nın “[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)” adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi'ne gönderilecektir.

### **2.1.3. (III) Sayılı Listede Yer Alan Kolalı Gazozlar İçin Bildirim Formu**

1 Sıra No'lu ÖTV Genel tebliğde açıklandığı üzere ÖTV Kanununa



ekli (III) sayılı listede yer alan kolalı gazoz ithalini yapan KDV mükellefleri tarafından bir ay içinde ithal edilen kolalı gazozlar için, hazırlanacak olan bu bildirim Tebliğ ekinde Ek-7 olarak yer almakta olup, **01.02.2011** tarihinden itibaren takip eden ayın 20. günü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'nın [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi'ne gönderilecektir. Bu bildirim formunun kağıt ortamındaki örneği 20 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır.

#### **2.1.4. (III) Sayılı Listede Yer Alan Alkollü İçkiler İçin Bildirim Formu:**

1 Sıra No'lu ÖTV Genel tebliğinde açıklandığı üzere ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listede yer alan alkollü içkiler ithali yapan KDV mükellefleri tarafından bir ay içinde ithal edilen alkollü içkiler için, hazırlanacak olan bu bildirim Tebliğ ekinde Ek-8 olarak yer almakta olup, **01.02.2011**tarihinden itibaren takip eden ayın **20.** günü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)" adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi'ne gönderilecektir.Bu bildirim formunun kağıt ortamındaki örneği 20 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır.

#### **2.1.5. (III) Sayılı Listede Yer Alan Tütün Mamulleri İçin Bildirim Formu:**

1 Sıra No'lu ÖTV Genel tebliğde açıklandığı üzere ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listede yer alan tütün mamulleri ithalini yapan KDV tarafından bir ay içinde ithal edilen tütün mamulleri için,hazırlanacak olan bu bildirim Tebliğ ekinde Ek-9 olarak yer almakta olup,**01.02.2011** tarihinden itibaren takip eden ayın **20.** günü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)" adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Daire-

si'ne gönderilecektir.Bu bildirim formunun kağıt ortamındaki örneği 20 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır.

#### **2.1.6. (IV) Sayılı Listedeki Mallar İçin Bildirim Formu :**

(IV) Sayılı Listede, daha önce KDV oranlarına ilişkin 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (III) sayılı listede yer aldığı için yükseltilmiş KDV oranı uygulanan mallar [ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listedeki taşıt araçları hariç] yer almaktadır. Bunlar; havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, itriyat ve parfümeri ürünleri, kürkten giyim eşyası ve aksesuarlar, kristal sofraya ve mutfak eşyaları, değerli taşlar ve bunlardan mamul ziynet eşyaları, beyaz eşyalar, ses ve görüntü cihazları, telsiz-telefon cihazları, kristal avizeler, fil dişi, kemik, bağa, boynuz gibi hayvansal maddelerden mamul eşya, silahlar, oyun makine ve aletleri ile muzır neşriyat kapsamında bulunan yayınlar olarak sayılabilir. 1 Sıra No.lu ÖTV Genel tebliğde açıklandığı üzere, ÖTV Kanununa ekli (IV) sayılı malların ithalini yapan KDV mükellefleri tarafından bir ay içinde ithal edilen mallar için hazırlanacak olan bu bildirim Tebliğ ekinde Ek-10 olarak yer almakta olup, **01.02.2011** tarihinden itibaren takip eden ayın 20. günü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "www.gib.gov.tr" adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi'ne gönderilecektir.Bu bildirim formunun kağıt ortamındaki örneği 20 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır.

#### **2.1.7. İthal Edilen Petrol Ürünleri İle Teminata Ait Bilgi Formu:**

1 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliğinde açıklandığı üzere; ÖTV Kanunu'nun 16'ncı maddesinin 4 numaralı fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetki uyarınca, Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalinde, bu mallar için yürürlükte olan ÖTV tutarı kadar banka temi-

nat mektubunun veya Türk Lirası olarak nakit teminatın gümrük idaresine verilmesi, bu şekilde teminat verilmediği sürece gümrükleme işlemi yapılmaması uygun görülmüştür.

Öte yandan, genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve sermayelerinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşlardan teminat aranmayacaktır. İthalatçılar, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların tecil-terkin uygulaması kapsamında kullanılmak üzere ithalinde bu Tebliğin (9.1./b) bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde Tebliğ ekinde EK:22 olarak yer almakta olup; "Bilgi Formu"nda; 2002/4930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 4. maddesi kapsamında kullanılmak üzere ithalinde ise bu Tebliğin (11./b) bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde Tebliğ ekinde EK:23 olarak yer almakta olup;"Bilgi Formu"nda belirtilen indirimli teminattan yararlanılabilecek azami miktarla sınırlı olmak kaydıyla, % 5 oranında teminat vererek ithalat işlemini gerçekleştirebileceklerdir.

(I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların Kanununun 8/1'inci maddesi uyarınca tecil-terkin uygulaması ile 2002/4930 sayılı Kararnamenin 4. maddesi uygulaması kapsamında imalatatta kullanılmak üzere doğrudan ithali veya bu uygulamalar kapsamında kullanacak imalatçılara teslim edilmek şartıyla ithalinde düzenlenen (Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca söz konusu mallar için izin belgesi verilmesi halinde imalatçılar tarafından bu belgede yazılı miktarlar dikate alınacaktır) Tebliğ ekinde EK:14 olarak yer alan "Talep ve Tahhütname" de gümrük idaresine verilecektir.

Gümrük vergileri için götürü teminat alınmasına ilişkin uygulama, (I) sayılı listenin (A) cetvelindeki malların ithalinde vergi borcu olmayan mükellefler için de geçerlidir. Bu mallara ilişkin olarak güm-

rükçe onaylanmış kişi unvanı verilenler ile kapsam dışına ıkarılanlar, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından takip eden ayın 10 uncu gününe kadar Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilecektir.

İthalatçılar, her bir parti ithalatları için münferit banka teminat mektubu verebilecekleri gibi, ileride yapacakları ithalatlarını da kapsayacak Şekilde global bir banka teminat mektubu verebileceklerdir. Ayrıca gümrük idarelerine verilen teminat mektuplarının TV için düzenlendiğinin belirtilmiş olması gerekmektedir. İthalat işlemi tamamlandıktan sonra gümrük idaresi, 1 Sıra No.lu ÖTV Genel Tebliğ ekinde (EK:11) olarak yer alan ‘‘İthal Edilen Petrol rnleri ile Teminata Ait Bilgi Formu’’nu düzenleyerek bu formla birlikte, indirimli teminattan yararlanan dönemler için ithalatçı imalatçılardan alınan ‘‘Tecil-Terkin Kapsamında % 5 oranındaki İndirimli Teminattan Yararlanana İlişkin Bilgi Formu’’ ve ‘‘2002/1 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın 4’üncü Maddesi Kapsamında % 5 Oranındaki İndirimli Teminattan Yararlanana İlişkin Bilgi Formu’’nun bir örneğini on gün içinde ithalatçının bağlı olduğu vergi dairesine gönderecektir.

### **2.1.8. İthal Edilen Petrol rnlerinin Tesliminde Beyan Edilen ÖTV’ye Ait Bilgi Formu:**

1 Sıra No’lu ÖTV Genel Tebliğinde açıklandığı üzere, ÖTV Kanunu’nun 16’nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetki uyarınca, 1 Sıra No’lu ÖTV Genel tebliğ ekinde EK:12 olarak yer alan bilgi formunun düzenlenmesi ve gümrük idaresince alınan teminatın zm işlemleri aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir.

- İthal edilen malların ÖTV Kanunu’ndaki istisna hükümleri kapsamında teslim edilmesi ve bu teslimlerin bu Tebliğin ilgili bölümle-

rinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde beyan edilmesi üzerine, vergi dairesince “Tecil Edilen/Ödenen ÖTV Tutarı” ve “Vergi Dairesi Alındısı Tarih No.” sütunları doldurulmadan bilgi formu düzenlenerek ilgili gümrük idaresine gönderilecektir. Gümrük idaresince, bu formdaki beyana konu teslim miktarına isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir.

- İthalatçı imalatçıların, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithal edip Kanununun 8/1’inci maddesi uyarınca tecil-terkin uygulaması kapsamında imalatta kullanmaları halinde bu Tebliğin (9.1./e) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde tecil edilmiş olan verginin terkin işlemi yapılarak bilgi formu düzenlenecektir. Düzenlenecek formdaki “Satılan Miktar” sütununa, ithal edilen maldan bu şekilde tecil-terkin uygulaması kapsamında imalatta kullanılan miktar yazılacaktır. Gümrük idaresince, formda gösterilen bu miktara isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir.

- İthalatçıların, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithal edip Kanununun 8/1. maddesi uyarınca tecil-terkin uygulaması kapsamında imalatçılara teslim etmeleri halinde, bu teslimlere ilişkin ÖTV’nin beyan edilmesi üzerine vergi dairesince bilgi formu düzenlenerek ilgili gümrük idaresine gönderilecektir. Gümrük idaresince, bu formdaki beyana konu teslim miktarına isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir.

- İthal edilen malların ÖTV Kanunu’nun 8/2’nci maddesi uyarınca ihraç kaydıyla tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerinde, tecil edilen verginin terkin edilmesi üzerine vergi dairesince bilgi formu düzenlenerek ilgili gümrük idaresine gönderilecektir. Gümrük idaresince, bu formdaki beyana konu teslim miktarına isabet

eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir.

- İthalatçı imalatçıların, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithal edip 30.11.2002 tarih ve 2002/4930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 4'üncü maddesi kapsamında imalatta kullanmaları halinde, bu kullanımın YMM tarafından düzenlenen üretim raporu ile tevsik edilmesi üzerine vergi dairesince bilgi formu düzenlenerek ilgili gümrük idaresine gönderilecektir. Düzenlenecek formdaki "Satılan Miktar" sütununa, ithal edilen maldan bu şekilde imalatta kullanılan miktar yazılacaktır. Gümrük idaresince, formda gösterilen bu miktara isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir.

- İthalatçıların, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithal edip 30.11.2002 tarih ve 2002/4930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 4'üncü maddesi kapsamında imalatçılara teslim etmeleri halinde, bu teslimlere ilişkin ÖTV'nin beyan edilmesi üzerine vergi dairesince bilgi formu düzenlenerek ilgili gümrük idaresine gönderilecektir. Gümrük idaresince, bu formdaki beyana konu teslim miktarına isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir.

- İthal edilen malların 1.7.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında teslim edilmesi halinde, bu teslimlerin 6 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde beyan edilmesi üzerine vergi dairesince "Tecil Edilen/Ödenen ÖTV Tutarı" ve "Vergi Dairesi Alındısı Tarih No." sütunları doldurulmadan bilgi formu düzenlenerek ilgili gümrük idaresine gönderilecektir. Gümrük idaresince, bu formdaki beyana konu teslim miktarına isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir.

- İthalatçıların, ithal ettikleri 2710.19.99.00.19 G.T.İ.P. no.lu baz yağ 13/11/2003 tarih ve 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1'inci maddesi kapsamında kullanacak olan madeni yağ imalatçılarına teslim etmeleri halinde, 5 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliği uyarınca madeni yağ imalatçılarının anılan Kararname kapsamındaki kullanımlarını YMM raporu ile tevsik etmeleri üzerine, vergi dairesince bilgi formu düzenlenerek ilgili gümrük idaresine gönderilecektir. Düzenlenecek formdaki “Satılan Miktar” sütununa, ithal edilip madeni yağ imalatçısına teslim edilen mallardan bu şekilde madeni yağ imalatçısı tarafından imalatta kullanılan miktar yazılacaktır. Gümrük idaresince, bu formdaki beyana konu teslim miktarına isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir.

- İthal edilen malların, vergiye tabi bir başka malın imalinde kullanılması halinde, bu işlemde Kanunun 2'nci maddesinin 3 numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca ÖTV uygulanmayacaktır. Mükellefin bu şekilde imal ettiği malları tesliminde ÖTV beyan etmesi ve vergi dairesinden bilgi formunu düzenleyerek ilgili gümrük idaresine göndermesini talep etmesi halinde, ithal edilen malların vergiye tabi malların imalinde kullanıldığı vergi inceleme raporuyla tespit edilecektir. Bu tespitin YMM raporuyla mükellef tarafından yaptırılması da mümkün bulunmaktadır. Vergi inceleme raporu veya YMM raporuyla yapılan tespit üzerine gümrük idaresine gönderilecek (EK:12) bilgi formundaki “Satılan Miktar” sütununa, ithal edilen maldan vergiye tabi malın imalinde kullanılan miktar yazılacaktır. Gümrük idaresince, formda gösterilen bu miktara isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir.

- İthal edilen malların yukarıda bentler halinde sayılan teslimlerin dışında yapılacak yurtiçi teslimlerinde; bu teslimlerle ilgili hesaplanan

ÖTV'nin beyanı üzerine, vergi dairesince bilgi formu düzenlenerek ilgili gümrük idaresine gönderilecektir. Gümrük idaresince, bu formdaki beyana konu teslim miktarına isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir.

Ayrıca, bu formun mükellef tarafından ithalatın yapıldığı ayı izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilmesi de gerekmektedir.

### **2.1.9. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu ile Stok Bildirim Formu:**

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na 27/4/2006 tarihli ve 5493 sayılı Kanunla eklenen 7/A maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulu'nca belirlenen sınır kapılarında, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarda teslimi özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca, bu maddede düzenlenen istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme, istisnayı bu maddeye göre işlem yapanlara verginin iadesi yöntemi ile uygulama konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Kanun'un 7/A maddesine ilişkin olarak yayımlanan 26.6.2006 tarih ve 2006/10784 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesi ile söz konusu istisnanın; Ambarlı, Pendik, İpsala, Tekirdağ, Kapıkule



ve Hamzabeyli Sınır Kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanacağı belirtilmiştir.

İstisna, 11 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde uygulanacaktır. Bu çerçevede, bayiler tarafından istisna kapsamında yapılacak motorin teslimi ile ilgili olarak bayilerin sınır kapılarında ihraç malı taşıyan araçlara istisna kapsamında motorin tesliminde bulunabilmeleri için, bu Tebliği ekinde “Ek:1” olarak yer alan “İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimine İlişkin Talep ve Taahhütname”yi iki örnek olarak düzenleyerek bir örneğini KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine ikinci örneğini ise dağıtıcının kendisine, söz konusu malı ilk teslim aldıkları tarihten önce vermeleri gerekmektedir.

Bayiler istisna kapsamında vergisiz olarak dağıtıcılardan satın alacakları motorinleri kendi ihtiyaçları için kullanamayacakları gibi söz konusu bu motorinleri istisna kapsamı dışında satamaz ve devredermezler. Bayiler istisna kapsamındaki motorinleri, yalnızca 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan ve bu Tebliğde tanımlanan araçların standart yakıt depolarına teslim edeceklerdir. İstisna kapsamında araçlara motorin teslim eden bayiler, her bir teslimine ilişkin olarak; teslim edilen motorin ve ihraç malı taşıyan araçlara ilişkin bilgiler ile ihraç malının gümrük çıkış beyannamesi numarasını Tebliğ ekinde yer alan **“Ek:2 İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu”**na işleyeceklerdir. Öte yandan bayilerce takvim yılının birer aylık dönemleri itibariyle düzenlenen bu formun bir örneğinin, işletme yetkililerince imzalanıp kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylandıktan sonra takip eden ayın 10 uncu günü akşamına kadar dağıtıcıya verilmesi gerekmektedir.

Bayiler, her takvim yılının 1'inci ve 2'nci altı aylık dönemleri itiba-

riyle aylık bazda tespit edebilecekleri işletme stoklarında bulunan istisna kapsamındaki motorinlere ait stok bilgilerini, Tebliğ ekinde yer alan “Ek:3 Stok Bildirim Formu”na işleyecekler ve düzenlenen bu formun bir örneğini, işletme yetkililerince imzalanıp kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylandıktan sonra anılan altı aylık dönemleri takip eden 10 gün içerisinde dağıtıcıya vermeleri gerekmektedir.

Ayrıca bayiler, kişisel şifre ve kullanıcı kodu ile Gelir İdaresi Başkanlığının [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) web adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi sayfasına girerek yukarıda belirtilen Ek:2 ve Ek:3 bildirim formlarını dağıtıcılara vermeleri gereken süreler içerisinde doldurup onaylamak suretiyle göndereceklerdir. Gönderilen bildirimlerin içeriğinde bayilerce düzeltme yapılmak istenmesi halinde, aynı döneme ait yeniden düzeltilen bildirimler onaylanarak gönderilebilecektir.

Bayilerin kişisel şifre ve kullanıcı kodu alabilmesi için “İnternet Hizmetleri Kullanım Başvuru Formu”nu doldurarak, KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu başvuru üzerine bayilere kişisel şifre ve kullanıcı kodu verilecektir. İnternet hizmetleri kullanım başvuru formu, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi sayfasından döküm alınarak temin edilebilecektir.

Öte yandan bayilerin istisna hükümlerinden yararlanabilmeleri için 27.4.2006 tarihli ve 5493 sayılı Kanununun 3 üncü maddesiyle 4.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununa eklenen Ek Madde 1’de yer alan hükümlere göre araçlara yapacakları akaryakıt (motorin) teslimlerine ilişkin satış fiyatının, ilgili akaryakıt (motorin) türünün edinme bedelinin yüzde sekiz (%8) fazlasını aşmaması gerekmektedir.

### **2.1.10. Harmanlayıcılara Biodizel Teslimine İlişkin Bildirim Formu ile Biodizelli Motorin (Karışım) Teslimine İlişkin Bildirim Formu**

5/6/2006 tarih ve 2006/11202 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesi ile, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 3824.90.99.90.54 G.T.İ.P. numaralı "biodizel" isimli malın, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca biodizel üretimi için verilen "İşleme Lisansı" sahibi firmalar tarafından, yalnızca Türkiye'de üretilen tarım ürünlerinden elde edilmesi kaydıyla, 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallar ile harmanlanmak üzere, 4/12/2003 tarih ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununda tanımlanan " Rafinerici" ve "Dağıtıcı" firmalara tesliminde, ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir. Söz konusu Kararnamenin 2'nci maddesi ile de, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P. numaraları ile yer alan mallar için belirlenen ÖTV tutarlarının, bu mallara yalnızca Türkiye'de üretilen tarım ürünlerinden elde edilen 3824.90.99.90.54. G.T.İ.P. numaralı "biodizel" in karıştırılmış olması halinde, karıştırılan malın miktarının karışım miktarına oranı kadar eksik uygulanacağı öngörülmüş ve bu orana göre belirlenen vergi tutarlarının, 3824.90.99.90.54. G.T.İ.P. numarasında yer alan biodizeli ihtiva etmeyen 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallar için belirlenmiş olan vergi tutarlarının % 98'inden az olamayacağı belirtilmiştir.

Sözü edilen Kararnamenin 3'üncü maddesinin verdiği yetki uyarınca söz konusu uygulamanın usul ve esasları 13 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

## Üreticilere İlişkin Bilgi Formu

Üreticiler, kişisel şifre ve kullanıcı kodu ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) web adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi sayfasına girerek, Kararname kapsamında Türkiye'de üretilen tarım ürünlerinden elde ederek harmanlayıcılara teslim ettikleri biodizele ilişkin olarak, her takvim yılının 3'er aylık dönemleri itibarıyla Tebliğ ekinde yer alan **“EK:3 Harmanlayıcılara Biodizel Teslimine İlişkin Bildirim Formu”**na işleyecekleri bilgileri bu dönemleri takip eden 1 ay içerisinde (Kararname kapsamında teslimi olsun olmasın) doldurup onaylamak suretiyle göndereceklerdir. Gönderilen bildirimlerin içeriğinde üreticilerce düzeltme yapılmak istenmesi halinde, aynı dönemlere ait yeniden düzeltilen bildirimler onaylanarak gönderilebilecektir.

Üreticilerin kişisel şifre ve kullanıcı kodu alabilmesi için **“İnternet Hizmetleri Kullanım Başvuru Formu”**nu doldurarak, ÖTV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu başvuru üzerine üreticilere kişisel şifre ve kullanıcı kodu verilecektir. İnternet hizmetleri kullanım başvuru formu, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi sayfasından döküm alınarak temin edilebilecektir.

## Harmanlayıcılara İlişkin Bilgi Formu

Harmanlayıcılar, kişisel şifre ve kullanıcı kodu ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) web adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi sayfasına girerek, Kararname kapsamında üreticilerden satın aldıkları biodizelle harmanlayarak teslim ettikleri karışıma ilişkin olarak, her takvim yılının 3'er aylık dönemleri itibarıyla **“EK:4 Biodizelli Motorin (Kari-**

**şım) Teslimine İlişkin Bildirim Formu**”na işleyecekleri bilgileri bu dönemleri takip eden 1 ay içerisinde (Kararname kapsamında teslimi olsun olmasın) doldurup onaylamak suretiyle göndereceklerdir. Gönderilen bildirimlerin içeriğinde üreticilerce düzeltme yapılmak istenmesi halinde, aynı dönemlere ait yeniden düzeltilen bildirimler onaylanarak gönderilebilecektir.

Harmanlayıcıların kişisel şifre ve kullanıcı kodu alabilmesi için **“İnternet Hizmetleri Kullanım Başvuru Formu**”nu doldurarak, ÖTV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu başvuru üzerine harmanlayıcılara kişisel şifre ve kullanıcı kodu verilecektir. İnternet hizmetleri kullanım başvuru formu, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi sayfasından döküm alınarak temin edilebilecektir.

#### **2.1.11. Serbest Bölgelerden Yapılan İhracatlara İlişkin Bildirim:**

ÖTV Kanunu’nun 5’inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında, Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimlerinde ÖTV istisnası uygulanabilmesi için:

- Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması,

şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm gereğince, yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmayacaktır. Ancak ihraç kaydıyla teslim edilen malların serbest bölgeden ihracında, Kanunun 8 inci mad-

desinin 2 numaralı fıkrasına göre tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılması mümkündür.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenecek faturada, mal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV ayrıca gösterilecek ve faturaya: “ÖTV Kanununun 8’inci maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir.” ibaresi yazılacaktır. Bu döneme ait ÖTV beyannamesinde, ihraç kaydıyla yapılan teslim bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan, ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyen ÖTV de beyan edilecektir. Vergi daireleri mükellefin bu beyanına göre gerekli tarhiyat işlemini yaptıktan sonra, ihraç kaydıyla teslimlere ait ÖTV tutarını tecil edecektir.

Öte yandan, serbest bölgelerden yurt dışına yapılan ihracatlarda gümrük beyannamesi düzenlenmemesi nedeniyle, ihraç kaydıyla teslim edilen ÖTV Kanununa ekli (II), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların serbest bölgeden ihracatının, serbest bölgeye giren mallar için düzenlenen gümrük beyannamesi ile birlikte gümrük idaresince onaylı “serbest bölge işlem formları” ile belgelendirilmesi uygun görülmüştür.

“İhraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracının gerçekleşmesi halinde, tecil edilen vergi, malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesinin [(II), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların serbest bölgeden ihracında ayrıca 14 Sıra No.lu ÖTV Genel Tebliğin ekinde yer alan “Serbest Bölgelerden Yapılan İhracat Teslimlerine İlişkin Bildirim (EK:20)” ile giriş ve çıkışla ilgili serbest bölge işlem formlarının] aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış örneği vergi dairesine verilmek suretiyle terkin edilecektir. Bu malların serbest bölgelerden ihracında vergi

dairelerinin terkin işleminden önce, ihraç edilen malların serbest bölgeye girişi ve serbest bölgeden yurt dışına çıkışıyla ilgili serbest bölge işlem formlarındaki bilgilerin ilgili serbest bölge müdürlüğünden teyidini almaları şarttır.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir. Ancak ihracatın Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemiş olması halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

### **2.1.12. ÖTV Kanunu 8/1 İnci Maddesi Uyarınca Mal Alımına veya İthaline İlişkin Bildirim Formu:**

ÖTV Kanunu'nun 8'inci maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca tecil-terkin uygulaması kapsamında kullanılmak üzere mal satın alan veya ithal eden mükellefler 14 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliğin ekinde (EK:21) olarak yer alan "ÖTV Kanunu'nun 8/1'inci maddesi Kapsamında Teslim Alınan/İthal Edilen Mallara İlişkin Bildirim Formu"nu, kişisel şifre ve kullanıcı kodu ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın <http://www.gib.gov.tr/> web adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi sayfasına girerek birer aylık alımlarına ilişkin olarak takip eden ayın 20'inci günü akşamına kadar doldurup onaylamak suretiyle göndereceklerdir. Gönderilen bildirimlerin içeriğinde alıcılarca düzeltme yapılmak istenmesi halinde, aynı döneme ait düzeltilen bildirimler onaylanarak gönderilebilecektir.

Alıcıların kişisel şifre ve kullanıcı kodu alabilmesi için "İnternet

Hizmetleri Kullanım Başvuru Formu”nu doldurarak, KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu başvuru üzerine kişisel şifre ve kullanıcı kodu verilecektir. İnternet hizmetleri kullanım başvuru formu, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın <http://www.gib.gov.tr/> adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi sayfasından döküm alınarak temin edilebilecektir. Daha önce İnternet Vergi Dairesinden kişisel şifre ve kullanıcı kodu almış olanların tekrar şifre ve kullanıcı kodu almalarına gerek bulunmamaktadır

### **2.1.13. Tecil-Terkin Kapsamında %5 Oranındaki İndirimli Teminattan Yararlananlara İlişkin Bilgi Formu:**

1 Sıra No’lu ÖTV Genel Tebliğde(I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Verginin Tecili ve Terkini bölümünde açıklandığı üzere, Kanunun 8. maddesinin (1) numaralı fıkrası ile Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanılacak olması halinde, ödenmesi gereken ÖTV’den Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarın tecil edilmesi, vergisi tecil edilen malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde bu amaçla kullanıldığına tespiti üzerine tecil edilen verginin terkin edilmesi öngörülmüştür. Buna göre sözü edilen malların (I) sayılı listenin (A) veya (B) cetvelindeki malların imalinde kullanılması veya bu ürünlere karıştırılması halinde tecil-terkin uygulanması söz konusu değildir.

ÖTV Kanunu’nun 10’uncu maddesinin 2 numaralı fıkrasının Maliye Bakanlığı’na verdiği yetki uyarınca, tecil-terkin uygulamasının aşağıdaki esaslara göre yapılması uygun görülmüştür.

- Tecil-terkin uygulamasından “sanayi sicil belgesi”ni haiz imalatçılar yararlanacaktır. Bu uygulamadan yararlanmak isteyen imalatçı-



lar, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithalatçılardan veya rafineriler dahil imalatçılardan alımında, tebliğ ekinde bir örneği yer alan (EK: 2) “Talep ve Taahhütname” ile birlikte sanayi sicil belgesinin noter veya yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış bir örneğini ÖTV mükellefine vereceklerdir.

- ÖTV mükellefleri, bu kapsamda teslim ettikleri mallar için, Bakanlar Kurulu'nun ürünün bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlediği tutara göre ÖTV hesaplayarak beyannamelerinin ilgili bölümünde beyan edecektir. Beyan edilen verginin Bakanlar Kurulu Kararına göre tecil edilmesi öngörülen kısmı; bu tutar ile 12 aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar teminat verilmesi üzerine tecil edilecek, kalan kısmı tahsil edilecektir. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin %51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların bu kapsamda yaptıkları mal teslimlerinde veya mal alışlarında teminat aranmayacaktır.

Öte yandan, son iki takvim yılında düzenlenen vergi inceleme veya yeminli mali müşavir üretim raporlarında tecil-terkin uygulaması kapsamında bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak kullanıldığı belirtilen mal miktarları esas alınmak suretiyle tespit edilecek azami miktar ile sınırlı olmak üzere, yukarıda belirlendiği şekilde hesaplanan teminat tutarının % 5'i kadar teminat verilmek suretiyle tecil işlemi yaptırılabilir. İndirimli teminattan yararlananlara bu kapsamda mal teslim eden mükelleflerin, teslim ettikleri mal miktarı için % 5 oranında teminat verilmek suretiyle tecil işlemi gerçekleştirilecektir. (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları, (I) sayılı listede yer almayan malların üretiminde kullandığını tevsik edemeyen imalatçılara tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan

mal teslimlerinde % 5 oranında indirimli teminat uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

İmalatçılar, indirimli teminattan yararlanabilmek amacıyla bir dilekçe ekine ekleyecekleri söz konusu raporların birer örnekleri ile bağlı oldukları vergi dairelerine başvuracaklardır. Bu başvuru üzerine, vergi dairesi ÖTV mükellefi satıcıların vergi dairelerinden söz konusu raporlar uyarınca tecil-terkin uygulaması kapsamında gerçekleşen kullanım miktarlarına dair teyit alarak, imalatçıların indirimli teminattan yararlanabilecekleri azami miktarı bu raporlara istinaden hesaplayacak ve 15 Sıra No'lu ÖTV Tebliği ekinde (EK:22) olarak yer alan “ Tecil -Terkin Kapsamında %5 Oranındaki İndirimli Teminattan Yararlanarlara İlişkin Bilgi Formu”nu düzenleyerek imalatçılara verecektir.

İmalatçılar, ÖTV mükelleflerine bu formu ibraz ederek işlem yaptırmak suretiyle indirimli teminattan yararlanabileceklerdir. Söz konusu formun ilgili bölümleri mal teslimi sırasında teslim yapılan miktarla sınırlı olmak üzere, ÖTV mükelleflerince doldurulup kaşe tatbik edilerek imzalanacaktır. Bu şekilde kayıt düşülen belgenin imalatçı tarafından kaşe ve imza ile onaylanmış bir nüshası ÖTV mükellefine verilecektir.

Diğer taraftan, indirimli teminattan yararlanabilecek olan imalatçıların, tecil-terkin kapsamında kullanacakları malları doğrudan ithal etmeleri halinde, vergi dairesinden alınan formu gümrük idaresine ibraz etmek suretiyle ithal ettikleri mal miktarı için % 5 oranında teminat vererek ithalat işlemini gerçekleştirebileceklerdir. Söz konusu formun ilgili bölümleri ithalat sırasında ithal edilen miktarla sınırlı olmak üzere, gümrük idaresince doldurulup mühür tatbik edilerek onaylanacaktır. Bu şekilde kayıt düşülen belgenin imalatçı tarafın-

dan kaşe ve imza ile onaylanmış bir nüshası gümrük idaresine verilecektir.

(EK:22) bilgi formundaki indirimli teminattan yararlanılabilecek azami miktarın aşılması halinde, aşılan kısım için indirimli teminattan yararlanılamayacağı tabiidir.

#### **2.1.14. 2002/4930 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 4'üncü Maddesi Kapsamında % 5 Oranındaki İndirimli Teminattan Yararlanana İlişkin Bilgi Formu**

ÖTV Kanunu'nun 12'nci maddesinin 1 numaralı fıkrasında, Kanuna ekli listelerde yer alan mallardan karşılarında belirtilen tutar ve oranlarda ÖTV alınacağı hükme bağlanmış olup, (I) sayılı listedeki mallar için litre, kilogram ve standart metreküp birimleri itibarıyla maktu vergi tutarları, (III) sayılı listelerdeki mallar için asgari maktu vergi tutarları ve nispi vergi oranları, (II) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için ise nispi vergi oranları belirlenmiştir.

30.11.2002 tarihli ve 2002/4930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 4'üncü maddesi ile ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların, aynı cetveldeki malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde imal edilen ürünün tabi olduğu ÖTV tutarının uygulanması öngörülmüştür.

Anılan Kararnamenin 4. maddesi aşağıdaki şekilde uygulanacaktır.

a) 2002/4930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 4'üncü maddesi ile belirlenen uygulamadan "sanayi sicil belgesi"ni haiz imalatçılar yararlanacaktır. Bu uygulamadan yararlanmak isteyen imalatçılar, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithalatçılar veya rafineriler dahil imalatçılardan alımında, tebliğ ekinde bir örneği olan (EK: 13) "Talep ve Taahhütname" ile birlikte sanayi sicil belgeleri-

nin noter veya yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış bir örneğini ÖTV mükellefine vereceklerdir.

b) ÖTV mükellefleri, bu kapsamda teslim ettikleri mallar için, Bakanlar Kurulu'nun ürünün bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlediği tutara göre ÖTV hesaplayarak beyannamelerinin ilgili bölümünde beyan edip ödeyeceklerdir.

Diğer taraftan 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 12'nci maddesinin 4 numaralı fıkrası uyarınca, bu Kararname kapsamında teslim edilecek mallar için ödenen ÖTV tutarı ile söz konusu malların normal teslimlerinde uygulanan ÖTV tutarı arasındaki fark ve bu farkın 12 aylık gecikme faizinin tutarı toplamı kadar teminat alınması uygun görülmüştür. Buna göre söz konusu Kararname kapsamında teslim yapıldığı döneme ait beyanname ile birlikte satıcının bağlı olduğu vergi dairesine teminat verilecektir. Genel ve özel bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin %51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların bu kapsamda yaptıkları mal teslimlerinde veya mal alışlarında teminat aranmayacaktır.

Öte yandan, son iki takvim yılında düzenlenen vergi inceleme veya yeminli mali müşavir üretim raporlarında söz konusu uygulama kapsamında bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak kullanıldığı belirtilen mal miktarları esas alınmak suretiyle tespit edilecek azami miktar ile sınırlı olmak üzere, yukarıda belirlendiği şekilde hesaplanan teminat tutarının "% 5" i kadar teminat verilmek suretiyle bu uygulama uyarınca mal teslimi yapılabilecektir. İndirimli teminattan yararlananlara bu kapsamda mal teslim eden mükelleflerin teslim ettikleri mal miktarı için % 5 oranında teminat verilmek suretiyle Kararname uygulamasından yararlanılabilecektir.

(I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları, aynı cetvelde yer alan malların üretiminde kullandığını tevsik edemeyen imalatçıların Kararname uygulaması kapsamında yapılan mal teslimlerinde % 5 oranında indirimli teminat uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır.

İmalatçılar, indirimli teminattan yararlanabilmek amacıyla bir dilekçe ekine ekleyecekleri söz konusu raporların birer örnekleri ile bağlı buldukları vergi dairelerine başvuracaklardır. Bu başvuru üzerine, vergi dairesi ÖTV mükellefi satıcıların vergi dairelerinden söz konusu raporlar uyarınca Kararname uygulaması kapsamında gerçekleşen kullanım miktarlarına dair teyit olarak, imalatçıların indirimli teminattan yararlanabilecekleri azami miktarı hesaplayacak ve 1 Sıra No'lu ÖTV Tebliğ ekinde (EK:23) olarak yer alan "2002/4930 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 4 üncü Maddesi Kapsamında % 5 Oranındaki İndirimli Teminattan Yararlanana İlişkin Bilgi Formu"nu düzenleyerek imalatçılara verecektir.

İmalatçılar, ÖTV mükelleflerine bu formu ibraz ederek işlem yaptırmak suretiyle indirimli teminattan yararlanabileceklerdir. Söz konusu formun ilgili bölümleri mal teslimi sırasında teslim yapılan miktarla sınırlı olmak üzere, ÖTV mükelleflerince doldurulup kaşe tatbik edilerek imzalanacaktır. Bu şekilde kayıt düşülen belgenin imalatçı tarafından kaşe ve imza ile onaylanmış bir nüshası ÖTV mükellefine verilecektir.

Diğer yandan, indirimli teminattan yararlanabilecek olan imalatçıların, Kararname kapsamında kullanacakları malları doğrudan ithal etmeleri halinde, vergi dairesinden alınan formu gümrük idaresine ibraz etmek suretiyle ithal ettikleri mal miktarı için % 5 oranında teminat vererek ithalat işlemini gerçekleştirmeleri mümkündür. Söz konusu formun ilgili bölümleri ithalat sırasında ithal edilen miktar-

la sınırlı olmak üzere, gümrük idaresince doldurulup mühür tatbik edilerek onaylanacaktır. Bu şekilde kayıt düşülen belgenin imalatçı tarafından kaşe ve imza ile onaylanmış bir nüshası gümrük idaresine verilecektir.

(EK:23) bilgi formundaki indirimli teminattan yararlanılabilecek azami miktarın aşılması halinde, aşılan kısım için indirimli teminattan yararlanılamayacağı tabiidir.

### **2.1.15. Elektrik Üretimi ve Üretime İlişkin Bildirim:**

15 Sıra No'lu ÖTV Genel Tebliğinde elektrik üretimi ve üretime ilişkin bildirim ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Üreticiler, istisna kapsamında satın aldıkları fueloilleri ve/veya motorinleri yalnızca elektrik üretiminde yakıt olarak kullanmaları halinde, söz konusu istisna kapsamındaki uygulamadan yararlanabileceklerdir.

Bununla birlikte, söz konusu malların üreticiler tarafından ısınma, test (YİD modeli santrallerin herhangi bir doğalgaz kesintisi halinde ikincil yakıtı geçebilmek için yapacağı deneme amaçlı faaliyetleri hariç), yağlama ve benzeri amaçlarla doğrudan elektrik üretim faaliyetine yönelik olmaksızın yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde ise bu istisna kapsamındaki uygulamadan yararlanılması mümkün olmayacaktır.

Üreticiler, dağıtıcılardan satın aldıkları fueloil ve/veya motorin miktarlarına ilişkin bilgiler ve bu malları kullanarak elde ettikleri elektrik enerjisi miktarları bilgileri ile sanayi ve/veya ticaret odalarından aldıkları kapasite raporlarının aslı veya işletme yetkililerince kaşe tatbik edilerek onaylanmış bir örneğini, her takvim yılının ilk altı aylık 1 inci dönemi ve kalan altı aylık 2 nci dönemlerini takip eden ay-

başından itibaren 1 aylık süre içerisinde Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına, bu Bakanlığın belirleyeceği usul ve esaslara uygun olarak göndereceklerdir. Söz konusu Bakanlık üreticilerden gelen bilgileri kontrol edip değerlendirerek ve gerektiğinde bu Bakanlık ve/veya Bakanlığın görevlendireceği Kuruluş tarafından yerinde denetim yapılarak, bu bildirim ve denetimler hakkındaki görüşlerini, üreticilerin bildirim veya denetim tarihini takip eden ay-başından itibaren en geç iki ay içinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirecektir.

### **2.1.16. Taşıt Araçları Bildirim Formu:**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 149 uncu ve mükerrer 257 nci maddeleri uyarınca 23 Seri Nolu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenleme ile ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi kara nakil araçlarını imal eden veya satmak üzere ithal edenlerin, ilk iktisap kapsamı dışında ÖTV uygulamaksızın yurt içine satışını yaptıkları araçlarla ilgili olarak tebliğ ekinde yer alan (EK:1) numaralı “Taşıt Araçları Bildirim Formu”nu, faturayı düzenledikleri gün sonuna kadar internet vergi dairelerine göndermeleri uygun görülmüştür. 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren bu kapsamda fatura düzenlenecek araçlar için “Taşıt Araçları Bildirim Formu”nun faturanın düzenlendiği gün sonuna kadar internet vergi dairelerine gönderilmesi zorunludur.

İmalatçı veya ithalatçıları tarafından Emniyet Genel Müdürlüğünce oluşturulan Araç ve Sürücü Bilgi Sistemine (ASBİS) bilgi girişi yapılan kara nakil araçları için düzenlenecek (EK:1) numaralı “Taşıt Araçları Bildirim Formu”nda aracın şasi ve motor seri numarası girildiğinde “Taşıta İlişkin Bilgiler” bölümü, ASBİS’e girişi yapılan ve Emniyet Genel Müdürlüğü tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına aktarılan bilgiler doğrultusunda ekranda görüntülenecek olup, bu

durumda bildirim sadece “Aracın Alış ve Satış Bilgileri” kısmının düzenlenmesi yeterli olacaktır.

ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi kara nakil araçlarını imal ederek ilk iktisap kapsamı dışında yurt içine teslim eden imalatçılar ile yurt içinde satmak üzere gümrükte ÖTV ödmeden ithalati gerçekleştiriren ithalatçılar, KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairelerinden kullanıcı kodu ve kişisel şifre alacaklardır.

Söz konusu bildirim düzenlenmesi ve gönderilmesi amacıyla kullanıcı kodu ve kişisel şifre alınabilmesi için 1 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekindeki (EK: 15 ve EK: 16) İnternet Hizmetleri Kullanım Başvuru Formunun, otomasyonlu vergi dairelerinden temin edilerek veya Gelir İdaresi Başkanlığının “www.gib.gov.tr” adresindeki İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesinden döküm alınarak düzenlenmesi ve KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Bu başvuru üzerine mükelleflere kullanıcı kodu ve kişisel şifre verilecektir.

Daha önce KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesinden kullanıcı kodu ve kişisel şifre almış olanların (EK:1) numaralı “Taşıt Araçları Bildirim Formu” göndermek için yeniden kullanıcı kodu ve kişisel şifre almaları gerekmemektedir. Ancak bu işlemi yapabilmek için vergi dairesinden “Taşıt Araçları Bildirim Formu” gönderme yetkisi alınması gerektiği tabiidir.

Bu Tebliğde yapılan açıklamalara göre (EK:1) numaralı “Taşıt Araçları Bildirim Formu” gönderecek olan imalatçı veya ithalatçılar, ÖTV Kanunu eki (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi kara nakil araçlarını ilk iktisap kapsamı dışında ÖTV uygulamaksızın fatura ettiği gün sonuna kadar, Gelir İdaresi Başkanlığının “www.gelir-



ler.gov.tr” adresindeki İnternet Vergi Dairesine kullanıcı kodu ve kişisel şifre kullanmak suretiyle giriş yapacak ve düzenleyecekleri (EK:1) numaralı formu onaylayarak İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesine göndereceklerdir. Ayrıca imalatçı veya ithalatçılar tarafından gönderilecek olan (EK:1) numaralı formda yer alan bilgilerin Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenecek yöntem ile elektronik ortamda toplu veri olarak gönderilmesi de mümkündür.

İmalatçı veya ithalatçılar tarafından ilk iktisap kapsamı dışında satılan aracın iade edilmesi, satış işleminin gerçekleşmemesi veya işlemden vazgeçilmesi hallerinde, bu işlemlerin gerçekleştiği gün sonuna kadar tebliğ ekinde yer alan (EK:2) numaralı “Taşıt Araçları Bildirim İptal Formu” düzenlenerek İnternet Vergi Dairesine gönderilecektir. Bu şekilde (EK:2) numaralı bildirim formu düzenlenmiş olan araçların ilk iktisap kapsamı dışında yeniden fatura edilmesi halinde, bu satış için de (EK:1) numaralı “Taşıt Araçları Bildirim Formu” düzenlenerek faturanın düzenlendiği gün sonuna kadar İnternet Vergi Dairesine gönderileceği tabiidir.

Bildirim içeriğinde değişiklik olması halinde de yukarıda belirtilen şekilde önce (EK:2) numaralı “Taşıt Araçları Bildirim İptal Formu” düzenlenip İnternet Vergi Dairesine gönderildikten sonra (EK:1) numaralı bildirim formu gönderilebilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca (EK:1) ve (EK:2) numaralı bildirim formlarında gerekli görülmesi halinde değişiklikler yapılabilecektir.

## **2.2. Bildirim Verme Süresinin Uzaması**

\*Bildirim verme zorunluluğu bulunan mükellefin ölümü halinde, bildirim formlarını verme sürelerine, Vergi Usul Kanunu’nun 16’ncı maddesi hükmü uyarınca üç ay eklenir.

\*5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında “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”, 3'üncü fıkrasında da “ 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.”Hükümleri yer almaktadır

Konuyla ilgili 1 Sıra No'lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğin “devamlı bilgi verme hükümleri kapsamında verilmesi gereken bilgilerin verilmesine ilişkin süreler” başlıklı 4.4 bölümünde de “Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişilerden Bakanlığımızca (Maliye Bakanlığı) yapılan düzenlemeler çerçevesinde veya re'sen, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Bakanlığımızca veya vergi dairesince devamlı bilgi verme çerçevesinde istenecek bilgilerin verilmesine ilişkin sürenin son gününün mali tatile rastlaması halinde anılan süre, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır.” açıklamasına yer verilmiştir.

### 2.3. Özel Usulsüzlük Cezası

**a) EK: 6, EK: 7, EK: 8, EK: 9 ve EK: 10 bildirim formları(1 Sıra No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğde İle Yapılan Düzenleme)**

ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listedeki malların ithalini yapanlardan KDV mükellefi olanlar, bir ay içinde ithal ettikleri

ÖTV'ye tabi mallarla ilgili 1 Sıra No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğ ekinde bulunan (EK: 6, EK: 7, EK: 8, EK: 9 ve EK: 10) bildirim formlarını, takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "www.gib.gov.tr" adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesine göndereceklerdir.

Bu amaçla söz konusu malları ithal eden mükellefler, vergi dairelerinden kullanıcı kodu ve kişisel şifre alacaklardır. Şifre alınabilmesi için 1 Sıra No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğ ekindeki (EK: 15 ve EK: 16) İnternet Hizmetleri Kullanım Başvuru Formunun, otomasyonlu vergi dairelerinden temin edilerek veya Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "www.gib.gov.tr" adresindeki İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesinden döküm alınarak düzenlenmesi ve KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Bu başvuru üzerine mükelleflere kişisel şifre ve kullanıcı kodu verilecektir.

İnternet ortamında düzenlenen bildirimler onaylanmak ve vergi dairelerinden temin edilen kişisel şifre ve kullanıcı kodu kullanılmak suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet vergi dairesine gönderilecektir. Gönderilen bildirimlerin içeriğinde mükelleflerce değişiklik yapılmak istenmesi halinde, yeniden düzenlenen bildirimler onaylanarak gönderilebilecektir.

ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listedeki malların ithalini yapanların aynı zamanda söz konusu malların imalatçısı olarak ÖTV mükellefiyeti bulunması ve bu mükellefiyet kapsamında ÖTV beyanname vermesi, ithal ettiği mallar itibariyle ilgili ÖTV bildirimlerini vermesine engel teşkil etmemektedir.

Kanun'una ekli (III) sayılı listedeki alkollü içkiler ve tütün mamulleri ithalatı yapanların, herhangi bir vergilendirme döneminde ithalatları olmasa dahi bildirim vermeleri zorunludur. Ancak (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) sayılı listedeki kolalı gazoz ve (IV) sayılı listedeki malların ithalatçılarının, ithalatları bulunmadığı aylar için bildirim vermeleri gerekmemektedir.

Yukarıda belirtilen bildirim formlarını süresinde göndermeyen mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanır.

**b) İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu ile Stok Bildirim Formu (11 Sıra No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğde İle Yapılan Düzenleme)**

Dağıtıcılar ve bayilerin bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uymamaları halinde, adlarına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Dağıtıcılar ve bayilerin bu Tebliğ ile belirlenen usul ve esaslara uymamaları nedeni ile vergi ziyana sebebiyet vermeleri halinde, ziyaya uğratılan vergi bunlar adına tarh olunur ve bu tarhiyata Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesine göre vergi ziyai cezası uygulanır.

Bu Tebliğin 5'inci bölümde belirtilen YMM raporlarını süresinde vermeyen bayilere Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanacak ve ilgili vergi dairesi tarafından söz konusu raporun 30 günlük süre içinde ibraz edilmesi yazılı olarak istenecektir. 30 günlük ek süre içerisinde istenilen raporu ibraz eden ve uygulanan özel usulsüzlük cezasını ödeyen bayilerin raporları kabul edilecektir. 30 günlük ek süre içerisinde de

söz konusu raporun verilmemesi halinde ise YMM raporları hiç verilmemiş kabul edilecek ve istisna dolayısıyla vazgeçilen vergiler bunlar adına tarh edilerek bu tarihyata 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası uygulanacaktır.

**c) Harmanlayıcılara Biodizel Teslimine İlişkin Bildirim Formu ile Biodizelli Motorin (Karışım) Teslimine İlişkin Bildirim Formu (13 Sıra No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğde İle Yapılan Düzenleme)**

Bu Tebliğde açıklanan usul ve esaslara uymayan ya da bu Tebliğin belirtilen bildirim formlarını süresinde göndermeyen üreticiler veya harmanlayıcılar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanır.

Üreticiler veya harmanlayıcılar bu Tebliğ ile belirlenen usul ve esaslara uymamaları ya da bildirim formlarını süresinde göndermemeleri halinde, vergi dairelerince vergi incelemesine sevk edileceklerdir. Yapılacak vergi incelemesi sonucunda herhangi bir vergi tarh edilmesi, bu vergiye ilişkin olarak vergi ziyayı cezası, gecikme faizi ve ya gecikme zammı uygulanması halinde, tarh edilen vergi, uygulanan ceza, faiz ve zamlar vade tarihlerine kadar ödenmezse, vergi daireleri, üreticiler ve harmanlayıcıların biodizel üretim izin belgeleri veya biodizel harmanlama izin belgelerini dondurarak Kararname kapsamındaki mal teslimlerini durduracaklardır. Söz konusu ödemeler yapıldıktan sonra ilgili vergi dairelerince bu izinler tekrar verilebilecektir.

Üreticiler ve harmanlayıcılar adına yapılan söz konusu vergi incelemeleri sonucunda, Vergi Usul Kanununda yazılı kaçakçılık suçlarına temas eden bir fiil tespit edilmesi halinde vergi daireleri ya da vergi incelemesine yetkili memurlar, bunların biodizel üretim izin bel-

geleri veya biodizel harmanlama izin belgelerini dondurarak Kararname kapsamındaki mal teslimlerini durduracaklardır. Vergi incelemesi sonucunda tespit edilen kaçakçılık suçlarının kesinleşmesi halinde üretici veya harmanlayıcıların biodizel üretim izin belgeleri veya biodizel harmanlama izin belgeleri iptal edilecektir.

Üretici veya harmanlayıcıların işi bırakmaları halinde, bu Tebliğde belirtilen bildirim formlarını işi bırakma tarihini takip eden aybaşından itibaren 1 ay içinde göndermeleri gerekmektedir. Bu süre içerisinde sözü edilen bildirim formlarını vergi dairesine göndermeyen mükellefler de vergi dairelerince vergi incelemesine sevk edilecektir.

**d) ÖTV Kanunu 8/1 İnci Maddesi Uyarınca Mal Alımına veya İthaline İlişkin Bildirim Formu (14 Sıra No’lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğde İle Yapılan Düzenleme)**

14 Sıra No’lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekinde (EK:21) olarak yer alan, bildirim formunu süresinde göndermeyen ithalatçılar ve alıcılar hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanır.

**e) Elektrik Üretimi ve Üretime İlişkin Bildirim ((15 Sıra No’lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğde İle Yapılan Düzenleme)**

Dağıtıcılar ve üreticilerin bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uymamaları halinde, adlarına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Dağıtıcılar ve üreticilerin bu Tebliğ ile belirlenen usul ve esaslara uymamaları nedeni ile vergi ziyana sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi bunlar adına tarh olunur ve bu tarihyata Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi ziyayı cezası uygulanır.

Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı bildirim formlarını süresinde göndermeyen üreticileri, bildirim formlarının gönderilmesi gereken ayı izleyen ayın 20'inci günü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirmek zorundadır. Söz konusu üreticiler Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından vergi incelemesine sevk edilecektir. Yapılan vergi incelemesi sonucunda, herhangi bir vergi tarh edilmesi, bu vergiye ilişkin olarak vergi ziyai cezası, gecikme faizi veya gecikme zammı uygulanması halinde, tarh edilen vergi, uygulanan ceza, faiz ve zamlar vade tarihine kadar ödenmez ise vergi daireleri üreticilerin istisna kapsamında fueloil satın alma izin belgesi veya istisna kapsamında motorin satın alma izin belgelerini dondurarak, bu üreticilerin istisna kapsamında mal alışlarını durduracaktır.

Üreticilerin işi bırakmaları halinde, bu Tebliğde belirtilen bildirim formunu işi bırakma tarihini takip eden aybaşından itibaren 1 ay içinde Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na göndermeleri gerekmektedir. Bu süre içerisinde sözü edilen bildirim formlarını Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na göndermeyenler, söz konusu Bakanlık tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirilmeleri üzerine vergi incelemesine sevk edilecektir.

#### **f) Taşıt Araçları Bildirim Formu (23 Sıra No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğde İle Yapılan Düzenleme**

23Sıra No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekinde (EK:1) ve (EK:2) olarak yer alan, bildirim formlarını, faturanın düzenlendiği veya değişikliğin yapıldığı tarihi takip eden gün sonuna kadar göndermeyen mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

#### **2.4. Deniz Yakıtı İle İlgili Düzenlemeler**

01.07.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki

Kararın 1'inci maddesi ile Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi tutarı sıfıra indirilmiştir. Anılan Kararname eki Kararın uygulama usul ve esasları 6 Sıra No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

#### **2.4.1. Kararname Kapsamında Deniz Yakıtı Alabilecek Deniz Araçları İçin Gerekli Belgeler ve İşlemler**

Kararname Kapsamında Deniz Yakıtı Alabilecek Deniz Araçları

Kararname kapsamında deniz yakıtı alabilecek deniz araçları; Türk Uluslararası Gemi Siciline veya Milli Gemi Siciline ve DTO'ya (Deniz Ticaret Odası) kayıtlı, kabotaj hattında çalışan, 31.7.2002 tarih ve 24832 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gemi Adamları Yönetmeliğinde tanımlanan yük ve yolcu taşıyan gemiler, balıkçı gemileri, ticari yatlar ve hizmet gemileridir.

Genel ve Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların sahip olduğu deniz araçları ile balıkçı gemilerinin (5590 sayılı Kanununun 9 uncu maddesinin (h) fıkrasında sayılan "balıkçılıkla ilgili gemi işleten firmalar" hariç), Kararname kapsamında deniz yakıtı alabilmeleri için DTO'ya kayıtlı olmaları zorunlu değildir.

#### **Sicile kayıt**

Deniz yakıtı kullanacak olan deniz araçları, 16.12.1999 tarih ve



4490 sayılı Kanuna göre Türk Uluslararası Gemi Siciline ya da 31.12.1956 tarih ve 8520 sayılı Gemi Sicil Nizamnamesine göre Milli Gemi Siciline kayıtlı olmak ve Türk Bayrağını çekme hakkını devam ettirmek zorundadır.

Milli sicilden terkin edilmesi gereken ancak terkinin gerçekleşmemiş veya gerçekleştirilmemiş deniz araçları, Kararname kapsamında deniz yakıtı alamazlar. Sicil terkinin gerekirken terkin işlemi için Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı'na müracaat etmemiş olan gemi donatanlarına ait diğer deniz araçlarına (kiralananmış olsa dahi), Kararname kapsamında deniz yakıtı verilmez.

Sicilden terkin edilen, çıkan veya çıkarılan deniz araçlarına ait tüm bilgi, belge ve dokümanlar sicile kayıtlı buldukları liman başkanlığına ya da Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı teslim edilir.

### **Yakıt Alım Defteri**

Kararname kapsamında deniz yakıtı talep edenler, her deniz aracına ait olmak üzere liman başkanlığı tarafından verilen ve DTO, liman başkanlığı ile ilgili vergi dairesince onaylanmış olan bir yakıt alım defteri kullanmak zorundadırlar. Yakıt alım defteri her yılbaşında yenilenecektir. Ancak deniz aracına ilişkin DEB'in (Denize Elverişlilik Belgesi) veya balıkçılara ait avlanma ruhsatının geçerlilik sürelerinin dolması halinde, söz konusu belgelerin yeniden düzenlenmesi ve bu belgelerin asıllarının görülmesi şartıyla, belgelerin geçerlilik tarihine bağlı olarak yakıt alım defterinin Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı tarafından vize olunması gerekmektedir. Söz konusu bu vizenin geçerlilik tarihi yıl başını aşmayacaktır. Deniz yakıtı alacak olan balıkçı gemileri (5590 sayılı Kanununun 9 uncu maddesinin (h) fıkrasında sayılan "balıkçılıkla ilgili gemi işleten firma-

lar” hariç) ile Genel ve Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve sermayesinin % 51’i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların sahip olduğu deniz araçlarının kullanacağı yakıt alım defterinde, DTO’nun onay şartı aranmayacaktır.

Yakıt alım defteri; deniz aracına ait genel bilgilerle ana ve yardımcı makinelerin ayrı ayrı makine gücü ( Bhp/Kw), kullanabilecekleri yakıt cinsi, bir defada ve bir yılda alabilecekleri azami deniz yakıt miktarları, ana ve yardımcı makinelerine ait yakıt tank kapasiteleri, yıllık azami sarf kapasiteleri, personel sayısı, DEB veya Avlanma Ruhsatının geçerlilik süresi ve numarası gibi bilgileri içerir. Yakıt alım defteri sıra ve seri numarası dahilinde teselsül ettirilir ve Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığınca her deftere ayrı bir numara verilir.

Tadilat veya onarım gibi amaçlarla deniz aracının karaya çıkarılmasında ve/veya tadilat ve onarım işlemine başlanılmasından önce, yakıt alım defterine deniz aracının tadilat veya onarımının yapılacağı liman başkanlığınca bloke konulur, gerekli görülmesi halinde el konulabilir.

Tadilat yapılan deniz araçlarının yakıt tanklarında ve makinelerinde gerçekleştirilen değişikliklere ilişkin olarak, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Gemi Sürvey Uzmanlarınca ilgili mevzuat çerçevesinde gerekli kontroller yapılarak yeni belgeler düzenlenir ve bu yeni belgelere bağlı olarak deniz aracına ait yakıt alım defterinin değişiklikler ve tespitler sayfası, liman başkanlığı ve vergi dairesi müdürlüğü tarafından onaylanır.

İlgili kurumlar veya Türk mahkemeleri tarafından seferden men edilen deniz araçlarının yakıt alım defterlerine, seferden men kararını

uygulayan liman başkanlığı tarafından, seferden men kararı kalkana kadar bloke konulur, gerekli görülmesi halinde el konulabilir.

Kararnamenin uygulama usul ve esaslarına yönelik olarak, Bakanlık tarafından yayımlanan Tebliğlerde belirlenmiş usul ve esaslara uyulmaması hali ile 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olması halinde, vergi daireleri ya da vergi incelemesine yetkili memurlar, deniz aracının deniz yakıtı alma hakkını ilgili liman başkanlığınca bloke koydurmak suretiyle geçici olarak durdurabilir veya yakıt alım defterine el koyabilir. Ayrıca, Tebliğde belirtilen usul ve esaslara aykırı durumları nedeniyle yakıt alım defterleri ilgili liman başkanlığınca bloke edilen donatanlar ve/veya kiracıları ilgili vergi dairelerine bildirilir. Bu durumda vergi dairesi tarafından blokenin kaldırılabilceği yönünde yazı gönderilmedikçe bloke kaldırılmaz.

213 sayılı VUK'nun mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, yakıt alım defteri kayıt, muhafaza ve ibraz yönünden anılan kanun hükümleri kapsamına alınmıştır.

### **Yakıt Talep Taahhütnamesi**

Deniz yakıtı uygulamasından yararlanmak isteyen deniz aracı donatanları, bir örneği bu Tebliğin ekinde yer alan (EK:1) yakıt talep taahhütnamesini dört örnek olarak düzenlemek ve ilgili kurumlara teslim etmek zorundadırlar.

### **Vergi Kimlik Numarası**

Deniz yakıtı kullanacak olan gerçek veya tüzel kişiler vergi kimlik numarasına sahip olmak zorundadırlar.

## **Avlanma Ruhsatı**

Deniz yakıtı kullanacak olan balıkçı gemileri “Avlanma Ruhsatı”na sahip olmak zorundadırlar. Avlanma ruhsatına sahip olmayan balıkçı gemileri, Kararname kapsamında deniz yakıtı kullanamazlar.

### **2.4.2. Kararname Kapsamında Deniz Yakıtı Teslim Edebilecek Olanlar, Gerekli Belgeler ve İşlemler**

Kararname kapsamında teslim edilecek olan deniz yakıtını yalnızca, ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınan ve geçerlilik süresi dolmamış olan “dağıtım izin belgesi”ni haiz (Genel ve Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri ile sermayesinin % 51’i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ve özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşlar için dağıtım izin belgesini haiz olma şartı aranmaz) dağıtıcılar teslim edebilirler. İlgili vergi dairesinden dağıtım izin belgesi talep eden dağıtıcıların aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir.

- Dağıtım izin belgesi için vergi dairesine müracaat tarihinde herhangi bir vergi borcu bulunmaması,
- Yönetim kurulu üyeleri ile şirket sermayesinin %10’undan fazlasına sahip olanların affa uğramış olsalar dahi, hırsızlık, emniyeti suistimal, dolandırıcılık, yalan yere şahadet, yalan yere yemin, suç tasnii, iftira, irtikap, rüşvet, ihtilas cürümlerinden biri dolayısıyla hapis cezası veya 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ile 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanuna muhalefetten mahkum olmamaları ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı kaçakçılık suçlarını işlememiş olmaları,
- İlgili vergi dairesine 500.000 Türk Lirası karşılığı, 6183 sayılı Am-

me Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10 uncu maddesinde sayılan (5 numaralı fıkrası hariç) teminatlardan herhangi birini vermiş olmaları,

- Bu Tebliğin ekinde bir örneği yer alan (EK:3) “Yakıt Dağıtım Taahhünamesi” ni ilgili vergi dairesine vermiş olmaları.

Dağıtıcıların, dağıtım izin belgesi aldıktan sonra söz konusu belgeyi alabilmek için gerekli olan şartlardan bir ya da birkaçını ihlal etmeleri halinde, dağıtım izin belgesi ilgili vergi dairesi tarafından iptal edilecektir.

Dağıtım izin belgeleri her yıl için 31 Aralık tarihine kadar geçerli olacak şekilde düzenlenir. Dağıtım izin belgesi düzenleyen veya iptal eden vergi daireleri, söz konusu belgelerin bir nüshasını Bakanlığın yanı sıra Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığına da gönderir. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığınca, Tebliğdeki usul ve esaslara aykırı durumları tespit edilen dağıtım izin belgesi sahibi firmalar Bakanlığa bildirilir.

### **2.4.3. Kararname Kapsamında Deniz Yakıtı Teslimine İlişkin Uygulama**

Deniz Aracının Donatılarını Tarafından İşletilmesi

Kararname kapsamında deniz yakıtı alacak olan vergi kimlik numarası sahibi gerçek ya da tüzel kişiler, bu Tebliğin ekinde (EK:1) yer alan ve her yıl başında yenilenecek olan yakıt talep taahhünamesi ile DTO merkez ya da temsilciliklerine müracaat edeceklerdir. DTO, taahhünamelerde yer alan bilgilerin uygunluğunu kontrol ederek ve gerekirse düzeltme işlemini yaptırarak, taahhünamenin bir örneğini alacak ve yakıt alım defterini doldurup onaylayarak kulancıya teslim edecektir. Genel ve Katma Bütçeli İdareler, İl Özel

İdareleri, Belediyeler ve sermayesinin %51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar, özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşlar ile balıkçı gemileri için (5590 sayılı Kanununun 9 uncu maddesinin (h) fıkrasında sayılan “balıkçılıkla ilgili gemi işleten firmalar” hariç) DTO'ya müracaat ihtiyaridir.

Yakıt alım defterinin DTO tarafından onaylanmasından sonra, yakıt talep taahhütnamesinin bir örneği ile liman başkanlığına müracaat edilecektir. DTO'dan yakıt alım defteri almamış olan balıkçı gemileri ise yakıt alım defteri alabilmek için 3 örnek olarak düzenledikleri yakıt talep taahhütnamesi ile liman başkanlığına müracaat edeceklerdir. Liman başkanlığı, deniz yakıtı kullanıcılarının deniz yakıtı kullanma taleplerini uygun bulması halinde, yakıt alım defterini onaylar. DTO tarafından onaylanan yakıt alım defterinde yer alan bilgilerin liman başkanlığı tarafından uygun bulunmaması halinde, yakıt alım defterindeki bilgiler liman başkanlığınca düzeltilerek onaylanacak ve liman başkanlıklarının onayladığı bilgiler geçerli olacaktır.

Yakıt alım defterinin liman başkanlığı tarafından onaylanmasından sonra, onaylı yakıt alım defteri ve yakıt talep taahhütnamesinin bir örneği ile KDV yönünden mükellefiyet kaydının bulunduğu vergi dairesine (gerçek usulde vergilendirilmeyen balıkçılar için deniz aracının bağlama limanının bulunduğu yer vergi dairesine) müracaat edilir. Deniz yakıtı kullanıcısı, vergi dairesince de onaylanan yakıt alım defteri ile vergisi indirilmiş deniz yakıtı alma hakkına sahip olacaktır. Deniz yakıtı kullanıcısı, teslim aldığı deniz yakıtını deniz aracının jurnaline işlemek zorundadır.

Vergi dairesi ve Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı tarafından gerekli görüldüğü takdirde, yakıt alım defterinde yer alan yakıt tank kapasiteleri, bir defada veya bir yılda alınabilecek azami

yakıt miktarları (mt), (m<sup>3</sup>) ve yıllık azami sarf miktarları değiştirebilir. Bu kapasite ve miktarlar, gemi tipleri, çalışma sahaları ve bölgeleri itibariyle, yıllık çalışma saatleri ve mevsimlere göre ayrı ayrı belirlenebilir. Tüm değişiklik ve tespitler, yakıt alım defterine işlenmek ve liman başkanlığı ile vergi dairesi müdürlüğü tarafından onaylanmak suretiyle geçerlilik kazanır. Deniz yakıtı kullanıcıları, yakıt alım defterinde belirlenmiş olan azami yakıt miktarlarının üzerinde deniz yakıtı alamazlar ve her yakıt tesliminde, yakıt alım defterinde alıcı için ayrılmış olan kısımları doldurarak, imzalamak zorundadırlar.

Kararname kapsamında deniz yakıtı kullanan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (ticari ve zirai kazançları gerçek usulde tespit edilmeyenler hariç), her takvim yılının ilk altı aylık 1 inci dönemi ve kalan altı aylık 2'nci döneminde kullandıkları deniz yakıtı ile gerçekleştirdikleri ticari ve zirai faaliyetlerine ilişkin olarak, **yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen faaliyet raporunu**, bu dönemleri takip eden ay başından itibaren 1 ay içerisinde, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesine vereceklerdir. Ancak Genel ve Katma Btçeli İdareler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile zelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların, söz konusu dönemlerde satın aldıkları deniz yakıtı ile gerçekleştirdikleri faaliyetleri içeren ve kurum yetkililerince imzalanmış olan bir yazıyı vergi dairesine ibraz etmeleri halinde, yeminli mali müşavir raporu aranmayacaktır. Yukarıda anılan yeminli mali müşavir raporlarının, 1 aylık süre içinde ibraz edilemeyeceğine ilişkin olarak deniz yakıtı kullanıcısı ya da yeminli mali müşavir tarafından makul mazeret bildirilmesi halinde, vergi dairesince 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesine göre 1 aylık sürenin bir katını geçmemek üzere ek süre verilebilecektir.

Kararname kapsamında teslim edilecek olan deniz yakıtını, yalnızca dağıtım izin belgesini haiz dağıtıcılar teslim edebilirler. Deniz yakıtı almak isteyen deniz araçları, yakıt alım defteri ile dağıtıcılardan yakıt talep edebileceklerdir. Dağıtıcı deniz yakıtı almak için müracaat eden deniz aracına, yakıt alım defterindeki azami miktarları aşmamak kaydıyla ve söz konusu defterin sayfa dipnotlarında yer alan açıklamalar çerçevesinde yakıt verecek, deniz yakıtının teslimine ilişkin olarak teslimat anında, yakıt alım defterini yakıtı teslim alan alıcı ile doldurarak kaşe tatbik edip imzalayacaktır. Dağıtıcılar ithal ettikleri veya imal ettikleri deniz yakıtının tesliminde, ÖTV tutarını sıfır olarak uygulayacaklar ve tahsil etmedikleri ÖTV tutarı ile yakıt alan deniz aracına ait yakıt alım defteri numarasını, düzenlenen faturada ayrıca belirticekledir. ÖTV tahsil etmeden teslim ettikleri deniz yakıtı miktarlarını, teslimin yapıldığı döneme ait (I) numaralı ÖTV beyannamesinin ilgili bölümüne yazarak üzerinden vergi beyan etmeyeceklerdir. Ayrıca bu beyannameye, işletme yetkililerince imzalanıp kaşe tatbik edilerek onaylanan dağıtım izin belgesinin fotokopisi ile düzenlenen faturalara ilişkin bilgileri gösteren listeyi ekleyeceklerdir.

Dağıtıcılar, rafinericilerden ÖTV ödeyerek aldıkları deniz yakıtını teslim etmeleri halinde, teslim ettikleri deniz yakıtına ilişkin olarak düzenleyecekleri faturalarda, teslim tarihindeki ÖTV tutarını teslim bedeline dahil etmeyeceklerdir. Teslim bedeline dahil edilmeyen ÖTV tutarı ile yakıt alan deniz aracına ait yakıt alım defteri numarası, faturada ayrıca belirtilecektir. Dağıtıcıların bu suretle yaptıkları teslimlere ilişkin tahsil etmediği ÖTV tutarı, rafinericilerden aldığı mallar için hesaplanacak ÖTV tutarından mahsup edilecektir. Mahsup için, aslının aynı olduğu dağıtıcı tarafından onaylanmış dağıtım izin belgesi ile teslim ettiği deniz yakıtına ilişkin düzenlediği onaylanmış fatura fotokopilerinin ekli olduğu listenin, rafinericiye veril-



mesi gerekmektedir. Rafinericiler, dağıtıcılara mahsuplaşma suretiyle ÖTV tahsil etmeden teslim ettiği mal miktarlarını, **(I) numaralı ÖTV beyannamesinin** ilgili bölümüne yazarak üzerinden vergi beyan etmeyeceklerdir. Bu mahsubun yapıldığı dönem ÖTV beyannamesine, dağıtıcının dağıtım izin belgesinin fotokopisi ile düzenlenen faturalara ilişkin bilgileri gösteren ve işletme yetkililerince imzalanıp kaşe tatbik edilerek onaylanan listeyi ekleyeceklerdir.

Dağıtıcılar aylık dönemler halinde, kararname kapsamında teslim ettikleri deniz yakıtı miktarlarının, deniz yakıtını teslim alan alıcıların vergi kimlik numarası, ad-soyad/ticaret unvanları ile yakıt alan deniz araçlarına ait yakıt alım defteri numaralarının ve tahsil edilmemiş olan ÖTV tutarlarının yer aldığı bir listeyi, takip eden ayın 10 uncu günü akşamına kadar Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı'na, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı'nın belirlediği usul ve esaslara uygun olarak göndereceklerdir. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı dağıtıcılardan gelen bilgileri, deniz yakıtı kullanıcılarının kullanım kapasiteleri ile satın aldıkları miktarları yakıt cinsi bazında kontrol edip değerlendirmek suretiyle istenmesi halinde Bakanlığın ilgili birimleri ile elektronik ortamda paylaşır.

Genel ve Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve sermayesinin %51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların sahip olduğu deniz araçları da kararname kapsamında deniz yakıtı kullanabileceklerdir. Anılan kurum veya kuruluşlar, deniz yakıtı kullanmak için Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı'na müracaat edecekler ve her bir deniz aracı için yakıt alım defteri alacaklardır. Ancak Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı tarafından ilgili kurum ve kuruluşların tüm deniz araçları için kullanabileceği azami deniz yakıtı

miktarı, her bir deniz aracı için ayrı ayrı belirlenmek yerine, tüm deniz araçları için topluca belirlenebilecektir. Miktarlara ilişkin bölümleri boş bırakılarak doldurulmuş ve Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığınca onaylanmış olan yakıt alım defterleri, ilgili kurum ya da kuruluşun kullanabileceği azami toplam yakıt miktarını gösteren izin belgesi ile birlikte, ilgili vergi dairesince de onaylanacaktır.

Yukarıda anılan kurum ve kuruluşlar, izin belgesi ile dağıtıcılardan izin belgesinde belirlenen azami yakıt miktarını aşmamak ve her yakıt alımında, alınan yakıt miktarını izin belgesine kaydettirmek ve dağıtıcıya izin belgesini imzalatmak kaydıyla birden fazla deniz aracı için, topluca yakıt alabileceklerdir. Vergi dairesi ve Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığınca onaylanmış olan yakıt alım defterlerinin kullanımında, defterlerin ait olduğu deniz araçlarına yapılan her deniz yakıtı teslimatında, defterin teslimata ilişkin bölümleri kurum ya da kuruluş yetkililerince doldurulacak ve imzalanacaktır. Anılan kurum ya da kuruluşlar, izin belgelerinde kendilerine topluca tahsis edilen azami yakıt miktarının üzerinde deniz yakıtı alamayacaklardır.

Karada sabit kurulu deniz yakıtı depoları ve deniz yoluyla düzenli sefer yapmak için hat izni bulunan, toplu ulaşım hizmetlerinde kullanılan yolcu ve/veya taşıt aracı taşıyan deniz araçlarını işleten özel sektöre ait firmalardan, filolarında bir yılda alabilecekleri azami deniz yakıtı miktarı toplamı asgari 5.000 (m<sub>3</sub>) ya da karşılığı (mt) olan ve en az 15 adet aracı bulunanlar da filolarındaki tüm bu deniz araçlarını kapsamak ve sadece bu depolarındaki deniz yakıtını kullanmak şartıyla; Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı ilgili liman başkanlığına müracaat ederek, her bir deniz aracı için alacakları yakıt alım defterinde kullanabilecekleri azami deniz yakıtı miktarının ayrı ayrı belirlenmesi yerine, bu kapsamdaki deniz araçları için kul-

lanabilecekleri azami deniz yakıtı miktarının topluca belirlenmesini talep edebileceklerdir.

Söz konusu talepte bulunan firmalar, firma donatanı ve/veya kiracı-sı oldukları deniz araçlarının teknik özellikleri, bir yılda yaptıkları sefer sayıları ile ihtiyaç duydukları yakıt miktarlarını içeren raporu ilgili liman başkanlığına sunacaklardır. Liman başkanlığınca oluşturulacak komisyon tarafından hazırlanan rapor doğrultusunda uygun görülen yakıt miktarları belirlenerek, bu firmalara bahse konu deniz araçlarında kullanacakları yakıtı toplu olarak almalarına yönelik toplu yakıt alım izin belgesi düzenlenebilecektir. Bu durumda DTO ile ilgili liman başkanlığınca onaylanmış olan yakıt alım defterleri, firmanın kullanabileceği azami toplam yakıt miktarını gösteren izin belgesi ile birlikte ilgili vergi dairesince de onaylanacaktır. Bu kapsamda verilmesi gereken toplu yakıt talep formu ve taahhütnamele-rinin deniz yakıtı miktarlarına ilişkin bölümlerinin de doldurulması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen firmalar, toplu yakıt alım izin belgesinde belirlenen azami yakıt miktarını aşmamak, her yakıt teslimatında alınan yakıt miktarını izin belgesine kaydettirmek ve dağıtıcıya izin belgesini imzalatmak kaydıyla birden fazla deniz aracı için, kendilerine ait karada sabit kurulu deniz yakıtı depolarına dağıtıcılardan topluca yakıt alabileceklerdir. DTO, liman başkanlığı ve vergi dairesince onaylanmış olan yakıt alım defterlerinin kullanımında, defterlerin ait olduğu deniz araçlarına söz konusu depolardaki sayaçlardan yapılan her deniz yakıtı teslimatında, defterin teslimata ilişkin bölümleri firma yetkililerince doldurulacak ve kaşe tatbik edilerek imzalanacaktır. Bu firmalar, izin belgelerinde kendilerine topluca tahsis edilen azami yakıt miktarının üzerinde deniz yakıtı alamayacaklardır. Bu kapsamdaki firmalar için düzenlenecek yeminli mali müşavir faaliyet raporunda, her bir deniz aracının ilgili faaliyet döneminde aldığı/kullan-

dığı yakıt miktarı ve yakıtın türü ile deniz aracının rapor döneminde ne kadar yol yaptığına ilişkin bilgilerin de bulunması gerekmektedir.

Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, toplu yakıt alım izin belgesine sahip özel sektöre ait firmaların teslimat düzenekleri ile teslimat yöntem ve süreçlerine ilişkin düzenleme ve inceleme yapabilir, tedbir alınmasını talep edebilir.

ÖTV'si sıfıra indirilmiş deniz yakıtı kullanan firmaların yıl içerisinde toplu yakıt alım izin belgesi için başvuru yapması halinde, bu firmalara deniz araçlarının kullandığı mevcut yakıt miktarı yıllık yakıt limitlerinden düşülerek elde edilen toplam miktar için toplu yakıt alım izin belgesi düzenlenebilecek ancak bu durumda yakıt talep formu ve taahhünamelerinin deniz yakıtı miktarlarına ilişkin bölümleri doldurulmayacaktır. Bu durumdaki firmalar, mevcut yakıt alım defterlerini Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde kullanabilecektir.

### **Deniz aracının Kiralanması**

Kararname kapsamında deniz yakıtı kullanım hakkına sahip deniz aracının, yakıt masrafının kiracıya ait olmak şartıyla kiralanması halinde kiracı, bu tebliğin ekinde yer alan (EK:2) taahhünameyi düzenleyerek kira sözleşmesi ile birlikte, deniz aracına ilişkin yakıt alım defterini daha önce onaylamış olan liman başkanlığına müracaat edecektir. Liman başkanlığı, yakıt alım defterinin kiralama işlemine ilişkin ilgili sayfalarda yer alan bilgilerin doğruluğunu da kontrol ederek, taahhünamenin aslı ve kira sözleşmesinin noterce onaylanmış bir örneğini muhafaza edecek, yakıt alım defterini imzalamak ve mühürlemek suretiyle onaylayarak vize verecektir.

Söz konusu onay işleminden sonra yakıt alım defterinin kullanım hakkı, kira sözleşmesinin sonuna kadar veya kira sözleşmesinin ip-

tal edildiği tarihe kadar kiracıya aittir. Sözleşme süresinin bitmesi ya da sözleşmenin iptal edilmesi halinde, bitim tarihini veya iptal tarihini takip eden 10 gün içerisinde yakıt alım defteri, kiracı tarafından defteri onaylanmış olan liman başkanlığına teslim edilecektir.

Yakıt alım defterinin, kira sözleşmesinin iptal edilmesi veya sözleşmenin süresinin sona ermesinden sonra deniz aracının donatanı tarafından yeniden kullanılabilmesi için, liman başkanlığı tarafından defterin yeniden onaylanması ve donatana kullanım için vize verilmesi gerekmektedir.

Donatanın aynı kiracı ile yakıt alım defterinin kullanım hakkı bulunan yıldan daha uzun süreli kira sözleşmesi yapması durumunda, ilk yıldan sonraki yıllarda sadece deniz aracını kendi adına deniz ticaretinde kullanmakta olan kiracı (EK:2) taahhütnameyi vermek suretiyle yakıt alım defteri alabilecektir. Bu durumda donatandan (EK:1) taahhütname istenmeyecektir. Ayrıca, yıl içerisinde donatanın kendi adına yakıt alım defteri aldıktan sonra kiralama yapması durumunda kiracı, (EK:2) taahhütnamesinde deniz yakıtı miktarlarına ilişkin bölümleri donatanın kullandığı yıllık yakıt limitinden düşerek elde edilen yakıt miktarını yıllık yakıt limiti olarak beyan edecektir. Aynı şekilde donatan kiralama sonunda yakıt alım defterini kendi adına kullanmak isterse; deniz yakıtı miktarlarına ilişkin bölümleri kiracının kullandığı yakıtı, yıllık yakıt limitinden düşerek elde edilen miktarı, yıllık yakıt limiti olarak (EK:1) taahhütnamesinde beyan edecek ve liman başkanlığı tarafından defterin kullanımı için gerekli işlemler yapılacaktır.

### **Deniz Aracının Donatan/Donatanlarının Değişmesi**

Deniz aracının donatanı veya donatanları tarafından satılması halinde, bu deniz aracına ilişkin olarak verilmiş olan yakıt alım defteri,

deniz yakıtı alımı için, deniz aracının mülkiyetinin devir tarihinden itibaren kullanılamaz. Söz konusu yakıt alım defteri, mülkiyeti devreden donatan ya da donatanlar tarafından liman başkanlığına, yeni donatan adına gemi tasdiknamesi düzenlenmesi esnasında teslim edilir. Mevcut yakıt alım defteri liman başkanlığına teslim edilmediği sürece, gemi tasdiknamesi düzenlenemez. Liman başkanlığı tarafından teslim alınan yakıt alım defterinde, son alınan deniz yakıtına ilişkin bilgilerin yer aldığı satır ve sütundan defterin sonuna kadar olan tüm sayfalar, liman başkanlığı tarafından mühürlenir, imzalanır ve kırmızı mürekkepli kalem ile “ İPTAL” yazılarak iptal edilir. İptal işlemi yapılan yakıt alım defteri eski donatana iade edilir.

### **ÖTV’si Sıfıra İndirilmiş Deniz Yakıtı Kullanan Deniz Araçlarının Yıl İçerisinde Terkini, Satışı veya Kiralanması Durumunda Yapılacak İşlemler**

Yukarıda (b) ve (c) bölümlerinde yer alan açıklamalara göre, kiraya verilen, kira sözleşmesi süresi biten veya sözleşmesi iptal edilen deniz araçları ile donatanı tarafından satılan veya terkin edilen deniz araçlarının deposunda ÖTV’si sıfıra indirilmiş deniz yakıtı bulunup bulunmadığına bakılmaksızın Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4/2 nci maddesi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9/1 inci maddesi uyarınca, bu yakıtla ilişkin ÖTV tutarı ile bunun üzerinden hesaplanacak KDV tutarının, aşağıdaki esaslara göre kiraya veren, kiracı, deniz aracını satan veya terkin eden donatan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

i) Sorumlu sıfatıyla yapılacak beyanda, Tebliğ ekinde yer alan örneğe (EK:5) uygun olarak düzenlenecek “Deniz Araçlarında Yer Alan Vergisiz Yakıtın Devrine İlişkin Beyanname” kullanılacaktır.

ii) Beyanname, teslim edilen deniz aracında bulunan ÖTV’si sıfı-

ra indirilmiş yakıt miktarı ile son yakıt alımı yapılan tarihte bu yakıt için geçerli olan ÖTV tutarının çarpılması suretiyle toplam ÖTV tutarı hesaplanacaktır. Teslim edilen deniz aracında bulunan yakıt miktarının son alım yapılan miktardan daha fazla olması halinde, son alım yapılan miktardan fazla olan kısım ile son alımdan bir önceki yakıt alımı tarihinde geçerli olan ÖTV tutarı çarpılarak toplam ÖTV tutarı hesaplanacaktır.

iii) Bu suretle hesaplanan toplam ÖTV tutarının %18'i de sorumlu sıfatıyla beyan edilecek toplam KDV tutarı olarak hesaplanacaktır.

iv) Beyanname, donatanı tarafından satılan aracın alıcısına, kiraya verilen aracın kiracısına, kira sözleşmesi süresi biten veya iptal edilen deniz aracının sahibine teslim edildiği terkin edilmesi halinde ise terkin edildiği tarihi takip eden on gün içinde, vergi sorumlusunun KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilecek, vergi de bu süre içinde ödenecektir. Vergi sorumlusunun kazancı gerçek usulde vergilendirilmeyen balıkçı olması halinde beyanname, balıkçı teknesinin bağlama limanının bulunduğu yer vergi dairesine verilecek, vergi de bu vergi dairesine ödenecektir.

v) Vergi sorumlusunun beyan ve ödemede bulunduğu vergi dairesi, yakıt alım defterinin “Defter ve/veya Deniz Aracına İlişkin Değişiklikler ve Tespitler” sayfasına şerh düşerek teslim edilen araçtaki yakıt miktarını, bunun üzerinden beyan edilip ödenen ÖTV ve KDV tutarlarını ve ödeme tarihini belirtecektir. Ayrıca, yapılan ödemeyle ilgili vergi dairesi alındısı ilgili liman başkanlığına ibraz edilecektir.

Bu şekilde teslim edilen deniz aracında bulunan ÖTV'si sıfıra indirilmiş yakıt için vergi sorumlularınca ÖTV ve KDV beyan edilip ödendiğine dair ilgili vergi dairesince yakıt alım defterine şerh düşülmemiş olması halinde, bu aracın donatanı veya kiracıları tarafın-

dan mevcut yakıt alım defteri kullanılamayacak, yeni yakıt alım defteri ve deniz aracının satışına ilişkin gemi tasdiknamesi düzenlenmeyecektir.

Emniyet açısından zaruret oluşturan hallerde toplu alım kapsamındaki deniz araçları hariç olmak üzere bakım ve onarıma girecek deniz araçlarının yakıtları liman başkanlığı veya bağımsız sörvey kuruluşları nezaretinde yapılacak bir başlangıç ölçümü (sörveyi) ile bir depoya alınacaktır. Tutulan tutanak doğrultusundaki tespit liman başkanlığınca yakıt alım defterinin ilgili sayfasına işlenecektir. Bakım ve onarım sonunda da liman başkanlığı veya bağımsız sörvey kuruluşları nezaretinde yapılacak son ölçüm ile yakıt deniz aracına transfer edilecek ve tutanak hazırlanarak liman başkanlığınca yakıt alım defterinin yine ilgili sayfasına işlenecektir. Bu ölçümler arasında yakıt miktarında fark olması halinde yakıt kullanıcısı vergi dairesine bildirilecek, vergi dairesince gerekli görülmesi halinde bu kullanıcılar vergi incelemesine sevk edilecektir. Toplu alım kapsamında satılan, terkin edilen, kiraya verilen veya bakıma girecek deniz araçlarının yakıtları ise liman başkanlığı veya bağımsız sörvey kuruluşları nezaretinde yapılacak ölçüm ile kendi toplu alım belgeleri kapsamındaki başka bir deniz aracına veya depolarına yakıt alım defterinin ilgili sayfasına işlenmek kaydı ile transfer edilebilecektir.

#### **2.4.4. Usul ve Esaslara İlişkin Sorumluluk**

Kararname kapsamında teslim edilen deniz yakıtı, ait olduğu deniz aracının ihtiyacı için kullanılacak olup, bu yakıt hiçbir şekilde bir başka gerçek ya da tüzel kişiye satılamaz veya devredilemez. Ayrıca bu kapsamda alınan yakıt, aynı donatana ait olsa dahi herhangi bir amaçla başka bir deniz, kara ya da hava aracına transfer edilemez.

ÖTV'si sıfıra indirilmiş deniz yakıtı kullanıcıları ve dağıtıcılarının,



Kararnamenin uygulanmasına ilişkin olarak bu Tebliğ ile belirlenen usul ve esaslara uymamaları halinde aşağıdaki şekilde işlem yapılacaktır.

### **Tahsis Edilen Miktarların Üzerinde Yakıt Verilmesi**

Deniz aracı için tahsis edilen ve yakıt alım defterinde belirtilen bir defada ya da yıllık olarak alınabilecek azami deniz yakıtı miktarının aşılması halinde, aşan kısım için tahsil olunmayan ÖTV tutarı ile KDV tutarı, dağıtıcı firmalardan aranılacaktır. Tahsis edilen miktarları aşan tutarda ÖTV'si sıfıra indirilmiş yakıt teslim eden dağıtıcının bu teslimleri dolayısıyla rafineri veya ithalatçı olarak ÖTV mükellefi olması halinde, fazla teslim edilen kısma ilişkin ÖTV ile bunun üzerinden hesaplanacak KDV için, bu mükellefler adına cezalı tarhiyat yapılacaktır. Dağıtıcı firmanın, tahsis edilen miktarın üzerinde teslim ettiği yakıtı ÖTV mükelleflerinden satın almış olması halinde, bu teslimlerle ilgili olarak teslim bedeline dahil edilmeyen ÖTV tutarı ile bunun üzerinden hesaplanacak KDV tutarı da, sorumlu sıfatıyla dağıtıcı firma adına tarh edilecektir.

Öte yandan, bir defada ya da yıllık olarak tahsis edilen miktardan daha fazla ÖTV'si sıfıra indirilmiş yakıt alanların yakıt alım defterlerine bloke konularak el konulacak ve KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesince (kazancı gerçek usulde vergilendirilmeyen balıkçıların, balıkçı teknesinin bağlama limanının bulunduğu yer vergi dairesince) limit aşımının yapıldığı faaliyet dönemiyle ilgili olarak kul lanıcı incelemeye sevk edilecektir. İnceleme sonucu kullanıcı adına ceza uygulanması veya limit aşımına ilişkin olarak dağıtıcı firma adına yapılan tarhiyatın dışında bir tarhiyat yapılması halinde, gerek rapor uyarınca tarh edilen vergi, buna ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizi ile uygulanan cezanın, gerekse önceki paragrafta belirtildiği şekilde dağıtıcılar adına tarh edilen vergi, gecikme zammı, ge-

çıkma faizi ve cezaların ödenmesi şartıyla, yakıt alım defteri kullanıcıya iade edilecek veya yenisi düzenlenebilecektir.

Ancak kullanıcının tahsis edilen miktarı aşan kısma ilişkin olarak, tahsis edilen miktarı aştığı tarihte yürürlükte olan ÖTV ve bunun üzerinden hesaplanan KDV tutarları toplamının üç katı tutarında, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10 uncu maddesinde (5 numaralı fıkrası hariç) sayılan teminatlardan herhangi birisini, kendisini incelemeye sevk eden vergi dairesine vermesi halinde, dağıtıcı adına yapılan tarhiyata bağlı ödeme yapılması ve/veya kullanıcı hakkında inceleme raporu düzenlenmesi beklanılmeksizin yakıt alım defteri iade edilecek veya yeni yakıt alım defteri düzenlenebilecektir.

Dağıtıcı adına yapılan tarhiyata bağlı ödemelerin yapılmış olması, kullanıcı adına düzenlenecek vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali ve bu raporda tarhiyat yapılmış ise bu tarhiyatla ilgili ödemelerin yapılmış olması halinde, verilen teminat çözülecektir.

### **YMM Raporlarının Süresinde Verilmemesi**

Bu Tebliğin 4/a bölümünde belirtilen YMM faaliyet raporlarını süresinde vermeyen deniz yakıtı kullanıcılarının yakıt alım defterlerine vergi dairesi tarafından el konulacak ve bunlara 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Vergi daireleri bu kullanıcılardan, ilgili faaliyet dönemine ilişkin raporu 30 günlük süre içerisinde ibraz etmelerini yazılı olarak isteyecektir. 30 günlük süre içerisinde istenilen YMM faaliyet raporunu ibraz eden ve uygulanan özel usulsüzlük cezasını da ödeyen kullanıcılara, bu Tebliğde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde el konulan yakıt alım defterleri iade edilecek, yeni yakıt alım defterine ihtiyaç duymaları halinde ise yeni defter

düzenlenebilecektir. Ancak 30 günlük süre içerisinde de anılan raporu vermeyen kullanıcılar ilgili dönemlere ilişkin olarak vergi incelemesine sevk edilecektir. Yapılan vergi incelemesi sonucunda herhangi bir vergi tarh edilmemesi veya tarh edilen vergi ile bu vergiye ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi ve uygulanan cezaların ödenmesi halinde, el konulan defterler iade edilecek veya yenisi verilebilecektir.

### **Özel Tüketim Vergisi İndirilmiş Yakıt Alım Defterinin Zayi Olması**

Özel tüketim vergisi indirilmiş yakıt alım defterinin zayi olması halinde kullanıcı, Türkiye genelinde yayımlanan ulusal bir gazeteye verdiği ilanla birlikte defterin zayi olduğu günü takip eden 15 gün içerisinde yakıt alım defterini onaylayan liman başkanlığına başvuracaktır. Bu başvuru üzerine liman başkanlığı, yakıt alım defterine bloke koyacak ve defterin onaylatıldığı vergi dairesine aynı iş günü içerisinde bildirecektir. Bu bildirim üzerine, yakıt alım defteri zayi olan deniz aracı ile ilgili olarak deniz yakıtı kullanıcısı vergi dairesi tarafından vergi incelemesine sevk edilecektir.

Söz konusu deniz aracı için yeni yakıt alım defteri talep edilmesi halinde, kullanıcı adına düzenlenecek olan vergi inceleme raporunda tarhiyat öngörülmediği veya tarhiyat öngörülmüş ise bu tarhiyatla ilgili ödemelerin yapıldığına dair vergi dairesinden alınacak bir yazının ilgili liman başkanlığına ibrazı kaydıyla yeni yakıt alım defteri düzenlenebilecektir.

Ancak kullanıcının, zayi olan yakıt alım defterinde belirlenmiş olan bir yılda satın alabileceği azami yakıt miktarına ( $m^3/mt$ ) ilişkin olarak, söz konusu defterin zayi olduğunun ilgili vergi dairesine bildirildiği tarihte yürürlükte olan ÖTV ve bunun üzerinden hesaplanan

KDV tutarları toplamı kadar, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10 uncu maddesinde (5 numaralı fıkrası hariç) sayılan teminatlardan herhangi birini vergi dairesine verdiği bir yazı ile belgelemesi halinde, kullanıcı hakkında yapılacak vergi incelemesinin sonuçlanması beklenilmeksizin yeni yakıt alım defteri düzenlenebilmesi de mümkündür. Kullanıcı adına düzenlenen vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali ve bu rapor uyarınca tarhiyat yapılmış ise tarhiyatla ilgili ödemelerin yapılmış olması halinde, verilen teminat çözülecektir.

Öte yandan yakıt alım defterinin zayı olduğunun yukarıda belirtilen 15 günlük süre içerisinde liman başkanlığına bildirilmemesi halinde, kullanıcılar, teminat vermiş olsalar dahi haklarında yapılacak olan vergi incelemesi sonuçlanmaksızın yeni yakıt alım defteri talebinde bulunamayacaklardır.

### **Diğer Hususlar**

213 sayılı VUK'nun mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, jurnal defteri ve gemi hareket kayıt journali, kayıt, muhafaza ve ibraz yönünden anılan kanun hükümleri kapsamına alınmıştır. Yakıt alım defteri, jurnal defteri ve gemi hareket kayıt jurnalinin kararname uygulaması kapsamında işyerinde bulundurulmaması, ibraz edilmemesi veya usulüne uygun tutulmaması hallerinde, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanır.

Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığınca denetim için çağrı yapılmış donatan veya kiracıların, çağrıya cevap vermemesi veya haklı ve geçerli bir mazereti olmaksızın deniz aracını getirmemesi ya da defterlerini ibraz etmemesi hallerinde, yakıt alım defterine bloke konularak bunlar defterin onaylatıldığı ilgili vergi dairesine bildirilecektir.

Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, ÖTV'si sıfıra indirilmiş deniz yakıtı teslimlerinin kontrolü ve takibi amacıyla gerekli görülen hallerde çevresel, teknik ve ticari boyutlu (miktar, mekan, zaman ve deniz aracı türlerine yönelik) düzenlemeler yapabilir. Ayrıca elektronik ortamda uygulamanın yürütülmesini kolaylaştırmak için Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığınca yapılan düzenlemeler, uygulamada kullanılan basılı evrak ile eş değer hükme haizdir

Bu Tebliğ ile istenilen bildirimlerin deniz yakıtı kullanıcıları veya dağıtıcıları tarafından Başkanlık ve Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı'na doğru olarak ve zamanında gönderilmemesi halinde, sorumlular adına Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanır.

Deniz yakıtı kullanıcıları ve dağıtıcılarının, yukarıda (a) ve (b) bölümlerinde belirlenenler dışında bu Tebliğ ile belirlenen usul ve esaslara uymamaları nedeniyle vergi ziyasına sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi bunlar adına tarh olunur ve bu tarhiyata Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyası cezası uygulanır.

Öte yandan, deniz yakıtı kullanıcıları adına yapılan vergi incelemeleri sonucunda Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanırsa, kullanıcıların el konulmuş olan yakıt alım defteri, teminat gösterilse dahi inceleme sonuçlanıncaya kadar kendilerine verilmeyecek, yakıt alım defterine el konulmamışsa el konulacaktır. Anılan Kanunun 359 uncu maddesinde sayılan suçların işlenmiş olduğunun kesinleşmesi halinde ise bu kullanıcılara yeni yakıt alım defteri verilmeyecektir.

## **B. KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLARI KULLANMALARI MECBURİYETİ HAKKINDA KANUN**

3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'da cezalar mükerrer Madde 8 ve 9'uncu maddesinin de düzenlenmiş olup, aşağıdaki gibidir.

### **Ceza ve sorumluluk -Mükerrer Madde 8:**

*1. Onaylanan modele uygun üretim veya ithalat yapmayan, cihazları satışa sunmadan önce Maliye Bakanlığı'nın özel mührü ile mühürlettirmeyen servis teşkilatını (satış, bakım-onarım) kurmayan, satışını yaptığı her cihazın yedek parça da dahil olmak üzere en az 10 yıllık bakım ve onarımını sağlayamayan üretici veya ithalatçı kuruluşlar ile süresi içerisinde ödeme kaydedici cihazları almayan, cihazları bozan, bozuk cihazları kullanan veya başkalarının kullanımına izin veren mükellefler adına Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 8 numaralı bendinde yazılı özel usulsüzlük cezası kesilir.*

*Üretici veya ithalatçı kuruluşlar, Maliye Bakanlığı'nın özel mührü ile mühürlenmiş her 500 cihaz için en az bir eleman bulunduracak şekilde yurt sathına yayılmış bakım ve onarım teşkilatlarını kurmak zorundadırlar.*

*2. Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenip açıklanan usul ve esaslara uymayan, üretici veya ithalatçı kuruluşlar, bunların satış, bakım- onarım servislerinde görevli elemanları ile ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyeti bulunan mükellefler hakkında; her bir tespit için ayrı ayrı olmak üzere, Vergi Usul Kanununa bağlı*

*“Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvelde” yer alan birinci derece usulsüzlük cezalarının beş katı uygulanır.*

*3. Bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığından onay alan üretici veya ithalatçı kuruluşlar, kurmuş oldukları satış ve bakım-onarım servisleri ile birlikte müteselsilen sorumludurlar.*

*4. Satışını yaptıkları cihazları, (daha önce satılan ve halen mükelleflerce kullanılanlar da dahil) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca uygun görülen şekilde düzenlemeyen veya arızalandığı halde çalışır hale getirmeyen üretici veya ithalatçı kuruluşlar, düzenlemedikleri veya çalışır hale getirmedikleri cihazların rayiç veya emsal bedelini ilgili mükellefe ödemek zorundadırlar.*

*5. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.*

### **Diğer Hükümler- Madde 9-**

*1. Üretici veya ithalatçı kişi veya kuruluşlar tarafından kurulan servislerde bakım ve onarım işlerini yapacak teknik görevlilerin Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından sicilleri tutulur, kendilerine tanıtıcı bir yetki belgesi ve özel mühür verilir. Kaydedici cihazların bakım ve onarımı sadece kendilerine yetki belgesi verilen kişiler tarafından yapılabilir. Verilen yetkiyi kötüye kullananların yetki belgeleri iptal edilir. Ayrıca, bunlar adına Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 8 numaralı bendinde yazılı cezanın iki katı tutarında özel usulsüzlük cezası kesilir.*

*2. Bakım ve onarım işlerini yapacak teknik görevliler Maliye ve Gümrük Bakanlığının yoklama ve incelemeye yetkili elemanları tarafından istenilen her türlü yardım ve kolaylığı göstermek mecburiyetindedirler.*

3. *Kullanılan ödeme kaydedici cihazlar, ilgilinin Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefiyeti sona ermedikçe haczedilemez.*

4. *Bu Kanunda hüküm bulunmayan hallerde Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.*

5. ***(4684 sayılı Kanununun 16/b maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük: 1.1.2002)***

## **1. USULSÜZLÜK CEZALARI:**

5.11.1988 gün ve 19980 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3482 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanun’a, 8’inci maddesinden sonra gelmek üzere eklenen mükerrer 8’inci madde ile Kanuni yükümlülüklerini yerine getirmeyen, üretici veya ithalatçı kuruluşlar, bunların satış ve bakım-onarım servisleri ile ödeme kaydedici cihazları kullanmak mecburiyetine olan mükelleflere uygulanacak cezalar tanımlanmış ve maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı’nca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre; söz konusu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 20 Sıra No’lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğ de aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

3100 sayılı Kanun’un mükerrer 8’inci maddesinin 2’nci fıkrası hükümleri gereği aşağıda açıklanan veya daha önce Maliye Bakanlığı’nca açıklanmış bulunan usul ve esaslara uymayan, üretici veya ithalatçı kuruluşlar, bunların satış, bakım-onarım servislerinde görevli elemanlar ile ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyeti bulunan



mükellefler hakkında; **her bir tespit için ayrı ayrı olmak ve mükellef grupları dikkate alınmak suretiyle, Vergi Usul Kanununa bağlı “Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel”de yazılı birinci derece usulsüzlük cezalarının beş katı uygulanacaktır.**

**Maliye Bakanlığı’ndan onay alan üretici veya ithalatçı kuruluşlarca;**

- Cihazlar için satış tarihinden geçerli olmak üzere asgari bir yıllık garanti verilmemesi,

-Maliye Bakanlığı’nca cihazlar üzerinde gerçekleştirilmesi uygun görülen teknik düzenlemelerin süresinde veya gerektiği şekilde yapılması,

**Ödeme kaydedici cihazları satan mükelleflerce;**

- Cihazların süresinde ve eksiksiz olarak kullanıcı mükelleflere teslim edilmemesi,

- Mükellef olmayanlara veya götürü usulde mükellef olanlara satış yapılması,

- Cihaz ruhsatnamesinin satışa ilişkin kısımlarının gerektiği şekilde doldurulmaması veya imzalanmaması,

- Satılan cihazların süresinde vergi dairelerine bildirilmemesi (bu Tebliğin yayımından itibaren satışı yapılan cihazlar satışın yapıldığı tarihten itibaren bir ay içerisinde alıcının kayıtlı olduğu vergi dairelerine bildirilecektir.)

**Bakım, onarım servislerinde görevli elemanlarca:**

-Kullanıcının talebine rağmen cihazların Maliye Bakanlığı’nca belirlenen süreler içerisinde çalışır hale getirilmemesi veya usulüne uygun olarak programlanmaması,

-Yapılan teknik müdahalelerin gerektiği şekilde cihaz ruhsatnamesine kaydedilmemesi,

-Servis istasyonlarında bulunması gereken defter, belge ve bilgi formlarının gerektiği şekilde kullanılmaması veya bilgi formlarının süresinde vergi dairelerine gönderilmemesi,

-Maliye Bakanlığı'nın yoklama ve incelemeye yetkili elemanlarına gereken yardım ve kolaylığın gösterilmemesi,

d) Kullanmak üzere ödeme kaydedici cihaz alan mükelleflerce;

-Alınan cihazların süresinde vergi dairesine kayıt ettirilip, ödeme kaydedici cihazlara ait levhanın alınmaması veya asılmaması,

-Cihazlarda meydana gelen arızaların süresinde yetkili bakım-onarım servisine bildirilip arızanın giderilmesinin sağlanmaması,

- Cihazların programlama işlemlerinin, süresi içerisinde usulüne uygun olarak yaptırılmaması,

-Maliye Bakanlığı'nca cihazlar üzerinde gerçekleştirilmesi uygun görülen teknik veya fonksiyonel düzenlemelerin yaptırılmaması,

-Cihaz kullanılmak suretiyle satış yapılan her bir iş gününün sonunda "Z" raporunun (günlük kapanış raporu) alınmaması,

-Cihazlarla ilgili ruhsatname, kullanma kılavuzu, levha, günlük kapanış raporu ve kayıt rulolarının usulüne uygun olarak muhafaza edilmemesi.

### **1.1. Ödeme Kaydedici Cihaz Levhası**

Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanunla ilgili 27 Sı-

ra No’lu Genel Tebliğde açıklandığı üzere, bu Tebliğin yayımından itibaren, gerek mecburiyetlerinin başlaması sebebiyle gerekse mecburiyetleri başlamadan kendi istekleri ile kullanmak üzere aldıkları cihazları; alış faturasının düzenlendiği tarihten (fatura tarihi dahil) itibaren onbeş gün içerisinde bağlı buldukları vergi dairesine bir dilekçeyle (alış faturası örneği, cihaz sicil numarası, cihazdan alınan bir fiş örneği de dahil olmak üzere gerekli belgeleri eklemek suretiyle) bildirerek kayıt ettireceklerdir. Ayrıca mükellefler kayıt işlemi ile birlikte, kullanmak üzere aldıkları her bir cihaz için ayrı ayrı olmak üzere “ödeme kaydedici cihazlara ait levha”yı söz konusu süre içerisinde vergi dairelerinden alarak işyerlerinde devamlı surette görülebilecek bir yere asacaklardır.

Cihazın alındığı tarih itibarıyla ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyetinin başlamasına onbeş günden daha az bir sürenin bulunması halinde, mükellefler söz konusu onbeş günün sonunu beklemeyecekler ve mecburiyetleri başlamadan önce yukarıda açıklandığı şekilde kayıtlarını yaptırıp ödeme kaydedici cihazlara ait levhalarını alacaklardır. Diğer bir anlatımla mükellefler, ödeme kaydedici cihazları, alış faturasının düzenlendiği tarihten itibaren (ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyetinin başlama tarihini geçmemek şartıyla) onbeş gün içerisinde vergi dairesine kaydettirip levhalarını alarak kullanmaya başlayacaklardır.

Buna göre, kullanmak üzere ödeme kaydedici cihaz alan mükelleflerin aldıkları cihazları gerekli belgelerle birlikte iktisap tarihinden itibaren 15 gün içerisinde bağlı oldukları vergi dairesine kayıt ettirip “ödeme kaydedici cihazlara ait levha”yı alma yükümlülükleri bulunmaktadır. Vergi dairesinin de belgelerin tam ve doğru olduğunu, cihazın Maliye Bakanlığınca onaylanan cihazlar arasında bulunduğunu tespit ettikten sonra kayıt işlemini yapıp mükellefe, vergi dairesi müdür/müdür yardımcısı tarafından tasdik edilen “ödeme kay-

dedici cihaz cihazlara ait levha”yı bekletmeksizin vermesi gerekmektedir. Öte yandan 3100 sayılı Kanunun cezai hükümlerine ilişkin açıklamaların yapıldığı 20 Sıra No’lu Genel Tebliğin 2/d bölümünde mükelleflerce “alınan cihazların süresinde vergi dairesine kayıt ettirilip, ödeme kaydedici cihazlara ait levhanın alınmaması...” halinde Mükerrer 8/2. maddeye göre 1. derece usulsüzlük cezasının beş katı tutarında ceza kesileceği açıklanmıştır. **Burada cihazın kaydı ve ödeme kaydedici cihazlara ait levhanın alınmaması tek fiil sayılmış ve ikisini bir arada yerine getirmeyenlere ceza kesileceği belirtilmiştir.**

## 1.2. Ödeme Kaydedici Cihazlarda Kullanılacak Kağıt Rulolar

Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanun’a göre akaryakıt pompalarında kullanılan ödeme kaydedici cihazlarda, silik ve okunaksız fiş düzenlenmemesi için kullanılacak kağıtların taşınması gereken özellikler **08.01.2007 tarih ve ÖKC-8/2007-1 sayılı** sirkülerde açıklanmıştır.

*“Bilindiği üzere, 52 Seri No.lu Ödeme Kaydedici Cihaz Genel Tebliğinin 5 inci bölümünde, termal yazıcılı ödeme kaydedici cihazlara sahip mükelleflerin cihazlarında kullanacakları termal kağıt ruloların taşınması gereken özellikler açıklanmıştır.*

*68 Seri No.lu Ödeme Kaydedici Cihaz Genel Tebliğinin 5 inci bölümünde ise akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle düzenlenen fişlerin “fatura yerine geçen belge” olarak kabul edileceği belirtilmişti.*

*Bu nedenle, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişlerinin gider belgesi olarak kullanılması, Vergi Usul Kanununa göre ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş*

*yıl süre ile muhafaza edilmesi ve gerektiğinde ilgililere ibraz edilmesi zorunluluğu; söz konusu fişlerin düzenlenmesinde kullanılacak kağıt ruloların kolaylıkla silinemeyecek özelliğe sahip olmasını gerektirmektedir.*

*Buna göre, termal yazıcı söz konusu ödeme kaydedici cihazlarda kullanılacak kağıt ruloların (52 Seri No.lu Genel Tebliğin 5 inci bölümünde açıklandığı gibi);*

*a) Türk Standartları Enstitüsünce onaylanmış,*

*b) Arka ortasına birbirinden en fazla 50 milimetre aralıkta ve rulo uzunluğu boyunca, kağıdı üreten firmanın logosunun (kısa adı veya baş harfleri) ve kağıdın numarasının basılmış,*

*c) Yine arkasında ve kağıdın kenarına 20 milimetreyi geçmeyen aralıklarla aşağıdaki sıra dahilinde,*

*- Onaylayan kurumun kısa adının (en fazla 4 karakter),*

*- Onayın tarih ve sayısının,*

*- Başına “SKT” işareti konularak, 7 yıldan az olmamak üzere son kullanma tarihinin (ay/yıl) yazılmış,*

*olması şarttır.*

*Söz konusu termal kağıt ruloların, belgelerin muhafaza ve ibraz mecburiyetine ilişkin yükümlülüklerinin de gereği olarak ısı + 35 dereceyi geçmeyen, nem oranı % 80'in altında olan ortamlarda, ıstık geçirmeyen ve kağıda zarar vermeyen kutularda saklanması gerekmektedir.*

*Öte yandan, ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti bulunan*

*diğer mükelleflerçe kullanılan termal yazıcılı ödeme kaydedici cihazlarda da, 52 Seri No.lu Genel Tebliğin 5 inci bölümünde belirlenen ve yukarıda sayılan özelliklere sahip kağıt ruloların kullanılması gerekmektedir.*

*3100 sayılı Kanununun Mükerrer 8/2. maddesinde “ Maliye Bakanlığınca belirlenip açıklanan usul ve esaslara uymayan... mükellefler hakkında; her bir tespit için ayrı ayrı olmak üzere, Vergi Usul Kanununa bağlı “Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvelde” yer alan birinci derece usulsüzlük cezalarının beş katı uygulanır.” denilmektedir.*

*Buna göre, yukarıda sayılan özellikleri taşımayan kağıt ruloları kullananlar hakkında her bir belge için değil her bir tespit için ayrı ayrı olmak ve mükellefiyet grupları dikkate alınmak suretiyle Vergi Usul Kanununa bağlı “Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvelde” yer alan birinci derece usulsüzlük cezalarının beş katı tutarında ceza kesilecektir.”*

### **1.3. Akaryakıt Pompalarına Bağlı Ödeme Kaydedici Cihazlar İle İlgili Düzenleme**

Akaryakıt pompaları ödeme kaydedici cihazlara bağlanan istasyonlarda yapılan akaryakıt satışlarında düzenlenecek ödeme kaydedici cihaz fişleri ve bu fişlerin faturaya dönüştürülmesi ile ilgili işlemler 68 Sıra No’lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Bu Tebliğdeki “akaryakıt” tabiri “LPG” yi de kapsamaktadır.

## **a. Akaryakıt Pompalarına Bağlı Ödeme Kaydedici Cihazlar Kullanılarak Verilen Fişlerin Fatura Yerine Geçen Belge Olarak Kabul Edilmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257'nci maddesinin 1 numaralı bendinde; “Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; ...”, 3 numaralı bendinde ise “Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, ...” Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu hükümleri bulunmaktadır.

Anılan hükümlerle Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye dayanılarak, akaryakıt pompalarının bağlı olduğu ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle otomatik olarak düzenlenen fişlerin, fatura düzenleme tutarının **altında veya üstünde olsa dahi “fatura yerine geçen belge”** olarak kabul edilmesi ve bu şekilde belgelenen satışlar dolayısıyla nihai tüketicilerveya vergi mükelleflerince yapılan fatura düzenleme taleplerinin dikkate alınmaması uygun görülmüştür.

Buna göre, nihai tüketicilerin tüketim amacıyla, mükellef olanların ise ticari, zirai ve mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları akaryakıt karşılığında düzenlenecek (üzerinde “TAŞIT VEYA MÜŞTERİ TANIMA SİSTEMİ FATURAYA DÖNÜŞTÜRÜLECEK” ibaresi bulunanlar hariç) söz konusu ödeme kaydedici cihaz fişleri, üzerinde yazılı tutar ne olursa olsun fatura yerine geçen belge olarak kabul edilecek, ayrıca faturaya dönüştürülmesi istenmeyecek ve yapılan incelemeler ve kontroller sırasında bu fişleri gider belgesi olarak kullananlardan fatura ibrazı talep edilmeyecektir.

## **b. Taşıt veya Müşteri Tanıma Sistemleri Kullanılarak veya Özel Anlaşmalara Dayanılarak Yapılan Akaryakıt Satışlarında Belge Düzeni**

Akaryakıt istasyon işletmeleri veya dağıtım şirketleri, bazı kamu kurumları veya özel firmalara, işleriyle ilgili taşıtları için taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemleri veya özel olarak geliştirilen kartları kullanarak ya da özel anlaşmalara dayanarak akaryakıt satabilmektedirler. Anılan işletmelerin bahse konu satışlarını aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde belgelendirmeleri de mümkün bulunmaktadır.

Akaryakıt pompaları ödeme kaydedici cihazlara bağlanmış olan istasyonlardan;

**a)** Taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler kullanılarak, (fiş üzerinde “TAŞIT VEYA MÜŞTERİ TANIMA SİSTEMİ FATURAYA DÖNÜŞTÜRÜLECEK” ibaresi bulunan),

**b)** Bazı kurumlar tarafından geliştirilen özel kartlar kullanılarak (akıllı kart vb.),

**c)** Taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler olmaksızın müşteriler ile akaryakıt dağıtım şirketleri veya istasyon işletmecileri arasında yapılan özel anlaşmalara dayanılarak,

gerçekleştirilen (ve pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkan fişlerle belgelendirilen) ve **faturası mal teslimini müteakiben belirli periyotlarla düzenlenen** akaryakıt satışlarına münhasır olmak üzere, bu satışlara ilişkin faturanın (katma değer vergisi açısından vergilendirme dönemi aşılmamak şartıyla) onbeş gün içinde dağıtım şirketleri ve/veya akaryakıt istasyon işletmelerince Vergi Usul Kanununa göre toplu olarak düzenlenmesi uygun bulunmuştur.



Bu şekilde akaryakıt satışı yapılan kişiler adına düzenlenecek faturanın **her iki nüshasının ekinde**; faturaya dönüştürülen fişlerin tarihi, numarası (“TAŞIT VEYA MÜŞTERİ TANIMA SİSTEMİ FATURAYA DÖNÜŞTÜRÜLECEK” ibaresi olan fişlerin faturaya dönüştürülmesinde, fişlerin tarih ve numarasının belirtilmesine gerek yoktur), taşıtın plaka no.su, akaryakıt cinsi, miktarı ve tutarı **liste halinde** belirtilecektir. Akaryakıt istasyonu işletmeleri veya dağıtım şirketleri bahse konu listeleri, faturanın düzenlendiği tarih itibariyle hazırlayacaklar ve kaşeleyip imzaladıktan sonra gerektiğinde ibraz edilmek üzere ilgili faturayla birlikte muhafaza edeceklerdir. İşletmeler, muhasebe kayıtlarında bu faturalarda yazılı miktar ve tutarları esas alacaklardır.

Yukarıda belirtildiği şekilde faturası sonradan düzenlenen (Taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler kullanılmadan özel anlaşmalara dayanılarak yapılan) akaryakıt satışlarına ait ödeme kaydedici cihaz fişleri, akaryakıt istasyonu işletmelerince üzerine “İPTAL” şerhi düşülerek iptal edilmek suretiyle adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlara verilecektir. Bahse konu fişler, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlarca ilgili faturaya eklenmek suretiyle saklanacaktır. Şu kadar ki dileyen istasyon işletmeleri, akaryakıtın teslimi anında cihazdan çıkan ödeme kaydedici cihaz fişlerinin asıllarını, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlara, faturanın düzenlenmesi aşamasında da verebilirler. Bu takdirde akaryakıt teslimi yapılan araçta, istasyon sahibi ile müşteri arasında (faturası sonradan düzenlenen akaryakıt satışına dair) yapılan anlaşma metninin bir örneğinin bulunması şarttır. Ödeme kaydedici cihaz fişlerinin üzerine veya arkasına, yapılacak ödemelere ilişkin olarak akaryakıt istasyonu işletmelerince (veresiye, kredi vb.) kaşe veya şerhlerin düşülmesi de mümkün bulunmaktadır.

Üzerinde “TAŞIT VEYA MÜŞTERİ TANIMA SİSTEMİ FATURA-

YA DÖNÜŞTÜRÜLECEK” ibaresi olan fişlerin üzerine iptal şerhi düşülmesine ve bunların, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlarca ilgili faturaya eklenerek saklanmasına gerek bulunmamaktadır.

Adına fatura düzenlenen kişi ve kuruluşların söz konusu belgeleri gider belgesi olarak kullanabilmeleri için fatura üzerindeki tutar ile ekindeki iptal edilmiş ödeme kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarının birbirine eşit olması gerekmektedir. Ödeme kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarının faturada yazılı tutardan daha az olması halinde, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlar muhasebe kayıtlarında fişlerin toplam tutarını esas alacaklardır.

Akaryakıt istasyonlarından taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler kullanılarak veya özel anlaşmalar çerçevesinde gerçekleştirilen, pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkan fişlerle belgelendirilen ve faturaları mal teslimini müteakiben belirli periyotlarla düzenlenen satışlarla ilgili olarak sözleşme dolayısıyla tahsil edilmesi gereken “fiyat farkı” ile satış bedeli üzerinden yapılacak “iskontolar”, sözleşmenin tarih ve sayısı da belirtilmek suretiyle (iskonto, akaryakıt zammı vb. ibarelerle) fatura üzerinde gösterilecektir. Faturaya ekli ödeme kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarının (bir kısım fişlerin muhafaza edilememesi nedeniyle) fiyat farkı ve iskonto tutarlarının dahil edilmesinden önceki fatura tutarından az olması durumunda, **müşterinin muhasebe kayıtlarında**, “mevcut ödeme kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarı/fiyat farkı ve iskonto tutarları dahil edilmeden önceki fatura tutarı” şeklinde bulunan oranın, fiyat farkı ve iskonto tutarları dahil edildikten sonraki fatura tutarı ile çarpılması suretiyle hesaplanan tutar dikkate alınacaktır.

### **c. Bedeli Peşin Ödenen Akaryakıt Satışlarında Belge Düzeni**

Bazı kamu kurumları ve firmalar taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler kullanılarak veya özel anlaşmaya dayanarak daha sonra alacakları akaryakıtın bedelini peşin ödeyip faturasını düzenlemek şeklinde de anlaşma yapabilmektedirler.

Bedeli peşin ödenip faturası düzenlenmiş bulunan satışlarla ilgili olarak bilahare taşıtlara yapılacak akaryakıt teslimlerinde, pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkacak fişlerin daha önce düzenlenmiş bulunan faturalarla ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre dağıtım şirketleri ve/veya akaryakıt istasyon işletmelerinin bedelini peşin tahsil ederek düzenlemiş oldukları faturalara eklenmek üzere, her ayın sonu itibarıyla o ay içerisinde yapılan satışlara ilişkin olarak iki örnek liste hazırlayacaklardır. Söz konusu listeler işletmelerce, imzalanıp kaşelendikten sonra bir örneği daha önce düzenlenmiş bulunan faturanın işletmede kalan nüshasına eklenecek, diğer örneği de faturanın ilk nüshasına eklenmek üzere alıcıya verilecektir. Akaryakıt teslimi sırasında otomatik olarak çıkan fişler, akaryakıt istasyonu işletmelerince iptal edilerek, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlarca saklanacaktır.

Dağıtım şirketleri ve/veya akaryakıt istasyon işletmeleri ile alıcılar arasındaki anlaşmanın, satılacak akaryakıtın miktarı itibarıyla yapıldığı hallerde, önceden düzenlenen faturada yazılı tutar ile bu faturaya istinaden yapılan akaryakıt teslimlerine ilişkin ödeme kaydedici cihaz fişlerinde yazılı tutarların toplamı arasında (akaryakıtın teslim edildiği tarihlerdeki birim fiyatının farklı olması dolayısıyla) farklılık olması durumunda, muhasebe kayıtlarında fatura üzerinde yazılı tutar esas alınacaktır.

### **ç. Tankerlerden Yapılan Akaryakıt Satışları**

İstasyon dışında müşterinin istediği mahalde teslim edilmek üzere tankerlerle taşınan veya taşıtırılan akaryakıt satışlarında aşağıda belirtildiği şekilde işlem yapılacaktır.

a) Pompadan akaryakıt alınabilmesi için taşıtın plaka numarasının veya alıcıya ilişkin bilgilerin ödeme kaydedici cihaza girilmesi zorunlu olduğundan, tankere dolum yapılırken satış yapılacak müşterilere ait plaka no (plakası yoksa “PLAKASIZ” ifadesi yazılacaktır) ve ad-soyad/unvan (unvan bilgilerinin kısaltılarak yazılması mümkündür) bilgileri girilecek ve satılan akaryakıtın cins miktar ve tutarlarını gösterecek şekilde her bir müşteri için ayrı ayrı ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenecektir.

b) Ödeme kaydedici cihaz fişlerinde görülen müşterilerin her biri için Vergi Usul Kanununa göre sevk irsaliyesi düzenlenecek ve araçta bir örneği bulundurulacaktır.

c) Düzenlenen ödeme kaydedici cihaz fişleri akaryakıtın teslimi anında müşteriye verilecektir.

d) Müşterinin ödeme kaydedici cihaz fişinde gösterilen miktardan daha az akaryakıt alması halinde alınmayan akaryakıtın karşılığı olarak;

- Müşterinin gelir, kurumlar veya katma değer vergisinden dolayı mükellefiyetinin bulunması halinde, müşteri tarafından akaryakıt istasyonu işletmecisi adına iade amacıyla fatura (serbest meslek erbabı ise serbest meslek makbuzu),

- Müşterinin, gelir, kurumlar veya katma değer vergisinden dolayı mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise akaryakıt istasyonu işlet-

mecisi tarafından Vergi Usul Kanununun 234 üncü maddesinde belirlenen asgari bilgileri ve müşterinin imzasını içerecek şekilde gider pusulası (gelir vergisi tevkifatı yapılmaksızın)

düzenlenecektir.

Bu şekilde düzenlenen fatura, serbest meslek makbuzu veya gider pusulalarının üzerinde, ilgili ödeme kaydedici cihaz fişinin tarih ve numarası ile iade edilen akaryakıtla ilişkin katma değer vergisi (satış bedelinden ayrı olarak) gösterilecektir.

e) Müşteriler tarafından alınmayan ve yukarıda belirtildiği şekilde belgelenen akaryakıt, başkaca bir işleme gerek kalmaksızın akaryakıt istasyonundaki tanka boşaltılacaktır.

#### **d. Test ve Sevk Amaçlı Alımlar**

Akaryakıt istasyonlarındaki pompalardan, taşıtlara yapılan satışların dışında test ve sevk amaçlı akaryakıt alımları da olabilmektedir. Pompalardan test amaçlı bir alım olduğu takdirde fişin plaka bilgisi bölümüne “TEST” ibaresi girilerek akaryakıt alımı gerçekleştirilecek ve testin tamamlanmasını müteakip alınan akaryakıt tanka boşaltılacaktır.

Aynı mükellefin diğer istasyonları veya depolarına sevk edilmek üzere pompalardan bir alım yapıldığı takdirde fişin plaka bilgisi bölümüne “SEVK” ibaresi ile birlikte taşımanın yapılacağı aracın plaka numarası ve taşınacak yerin adı girilecektir. Pompalardan gerçekleştirilecek sevk amaçlı alımlar, yalnızca birden fazla istasyona veya depoya sahip akaryakıt istasyonu işletmecilerinin bu depo veya istasyonları arasında gerçekleştirecekleri sevkiyatlara yönelik olarak yapılabilecek, bunun dışında pompalardan sevk amaçlı herhangi bir çıkış yapılamayacaktır. Sevk yapılacak yer için ayrıca Vergi Usul Kanununa göre sevk irsaliyesi düzenlenecektir.

### e. Yanlış Plaka Numarası Girilmesi

Ödeme kaydedici cihazların hafıza ünitelerinin silinemez ve değiştirilemez özellikte olması sebebiyle pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle düzenlenen fişler üzerinde yer alan yanlış plaka bilgilerinin cihaz üzerinden düzeltilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle yanlış plaka bilgisi ihtiva eden ödeme kaydedici cihaz fişlerinin düzeltilmesi için, hatalı fiş iptal edilerek bunun yerine Vergi Usul Kanununa göre fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Düzenlenecek faturanın üzerinde iptal edilen ödeme kaydedici cihaz fişinin tarih ve numarası da yer alacaktır. Hatalı fiş, istenildiğinde ibraz edilmek üzere akaryakıt istasyonu şletmecisi tarafından faturanın ikinci nüshasına eklenmek suretiyle saklanacak, söz konusu hatalı şlemlerin sık olması veya tereddüt uyandırması halinde ilgili mükellef hesapları incelemeye alınacaktır. şu kadar ki bahse konu düzeltme taleplerinin Vergi Usul Kanununun 219 uncu maddesinde hükme bağlanan kayıt nizamına ilişkin süreler içerisinde yapılması ve bu süreler içinde yapılmayan düzeltme taleplerinin dikkate alınmaması gerekmektedir.

Yanlış plaka numarası ihtiva eden ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlediği ve bunları yukarıda belirtildiği şekilde düzeltilmediği tespit edilen mükelleflere her bir tespit için ayrı ayrı olmak ve mükellef grupları dikkate alınmak suretiyle **Vergi Usul Kanununun 352/II-7 maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.**

### f. Ödeme Kaydedici Cihazlardan “X” , “Z” ve “Mali Hafıza” Raporlarının Alınması

Ödeme Kaydedici cihazlardan teknik ve fonksiyonel özelliklerinin gereği olarak “X”, “Z” ve “Mali Hafıza” raporlarının alınması müm-

kün bulunmaktadır. Bu raporlardan “X” raporunda gün içi, “Z” raporunda gün sonu, “Mali Hafıza” raporunda ise geçmiş günlere dair (günlük, aylık, yıllık veya belirli tarih aralıkları itibariyle) bilgiler yer almaktadır.

Akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihazlardan alınacak raporlar hakkında aşağıdaki açıklamaların yapılması uygun görülmüştür.

- “Z” raporları günlük kapanış raporu olup günlük hafızayı sıfırlamakta ve toplam bilgileri mali hafızaya atmaktadır. Her “Z” raporu mali hafızada yer işgal ettiğinden günde birkaç defa “Z” raporu alınması, mali hafızaların normalden çok önce dolması sonucunu doğurmakta ve işletmelere ilave bir maliyet getirmektedir.

Bu nedenle “Z” raporlarının, günde bir defa (çalışma saati sonu itibariyle) ve gece saat 24:00’e kadar alınması esas olmakla birlikte, bu raporların devamlı çalışan akaryakıt istasyonu işletmelerince tutarlılık ilkeleri çerçevesinde saat 24:00’den sonra (sabah saat 09:00’u geçirmemek şartıyla) alınması da mümkün bulunmaktadır. Bu şekilde saat 24:00 den sonra alınan “Z” raporlarında yer alan hasılat, bir önceki günün hasılatı olarak kayıtlara alınacaktır.

- Pompacıların vardiya değişimi, işletme içi kontroller veya benzeri sebeplerle gün içinde herhangi bir saatte rapor alınması gereken durumlarda “X” raporu alınacaktır. Bu raporlar bilgi amaçlı olup mali hafızada yer işgal etmediğinden gün içinde birden fazla alınmasında bir sakınca bulunmamaktadır. Ancak vardiya değişiminin ertesi güne taşması halinde arada “Z” raporu alınması gerekeceğinden ilki gün sonunda “Z” raporu alınmadan hemen önce ikincisi vardiya değişimi anında olmak üzere iki adet “X” raporu alınması gerekmektedir.

- Denetim amaçlı olarak geçmişe dair bilgi istenmesi halinde ise mali hafıza raporu alınacaktır.

Söz konusu raporların nasıl alınacağı cihazla birlikte işletmelere teslim edilen ödeme kaydedici cihaz kullanma kılavuzlarında yer almaktadır.

#### **1.4. Eğlence Vergisi Bilgi Formu**

5281 sayılı Kanun'un 17'nci maddesiyle 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 21'inci maddesinin ikinci fıkrasının sonuna "Maliye Bakanlığı yukarıdaki şartlara bağlı kalmaksızın, biletle girilen yerlere ilişkin eğlence vergisinin hesaplanması ve ödenmesine dair işlemlerin ödeme kaydedici cihaz kullanılarak yapılmasına ait usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmü eklenmiştir. Anılan uygulamaya ilişkin usul ve esaslar 63 Sıra No'lu ÖKC Genel Tebliğin açıklanmıştır.

Biletle girilen eğlence yerlerini işletenlerden 2464 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin (I) numaralı bendinin (1) ve (2) numaralı alt bentleri kapsamında faaliyette bulunan (sinemalarda yerli ve yabancı film gösteren) mükellefler istemeleri halinde giriş biletlerini, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanun'un 5'inci maddesine göre Maliye Bakanlığı'nca onaylanan ödeme kaydedici cihazlarla düzenleyebileceklerdir. Bu şekilde düzenlenen ödeme kaydedici cihaz fişleri, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257'nci maddesiyle Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye dayanılarak, "giriş bileti" olarak addedilmiştir.

Söz konusu ödeme kaydedici cihazların üretici veya ithalatçı kuruluşlarca Maliye Bakanlığı'ndan onay alınmak suretiyle işletme ihtiyaçlarına uygun şekilde programlanması ve bu cihazlar kullanılmak



suretiyle düzenlenecek giriş biletlerinin tebliğ ektteki örneğe uygun şekil ve muhtevada olması gerekmektedir.

Giriş biletlerini yukarıda belirlendiği gibi ödeme kaydedici cihazları kullanmak suretiyle düzenleyen mükellefler, 2464 sayılı Kanun'ununa göre tahsil edilen eğlence vergisini, ödeme kaydedici cihazların günlük kapanış fişleri (Z raporu) ve mali hafıza raporlarından yararlanarak hesaplayacaklardır.

Mükellefler, yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan her aya ait eğlence vergisini, en geç ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar mahallin malmüdürlüğü veya muhasebe müdürlüğüne ödeyeceklerdir. Malmüdürlükleri ve muhasebe müdürlüklerince, tahsil edilen miblağın % 75'i Kültür ve Turizm Bakanlığı Merkez Saymanlığı hesabına, % 25'i de ilgili belediyeye, tahsilini takip eden ayın onbeşinci günü akşamına kadar aktarılacaktır. Verginin ödendiğine dair belge ve o aya ait hasılatı gösteren ödeme kaydedici cihaz mali hafıza raporu, tebliğ ekinde yer alan bilgi formu ekinde, ödemenin yapıldığı ayın sonuna kadar ilgili belediyeye verilecektir.

Giriş biletlerini ödeme kaydedici cihazlarla düzenlemeyen mükellefler eğlence vergisine ilişkin işlemlerinde, daha önceden olduğu gibi 2464 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinde belirtilen usul ve esaslara göre hareket edeceklerdir.

Bu usul ve esaslara uymayanlar hakkında, işledikleri fiile göre 3100 sayılı Kanun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yazılı cezalar uygulanacaktır.

## 2. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI

3100 sayılı Kanun'un Mük. 8/1'inci maddesine göre,

### a) Maliye Bakanlığından onay alan üretici veya ithalatçı kuruluşlar tarafından;

- Onaylanan modele uygun üretim veya ithalat yapılmaması;
- Üretilen veya ithal edilen cihazların satışa sunulmadan önce Maliye Bakanlığı'nın özel mühürü ile mühürlettilmemesi,
- Maliye Bakanlığı'nın özel mühürü ile mühürlenene her 500 cihaz için en az bir eleman bulunduracak şekilde yurt sathına yayılmış bakım-onarım ve satış teşkilatı kurulmaması,
- Her cihaz için satış tarihinden itibaren yedek parça da dahil olmak üzere en az on yıllık bakım ve onarımın garanti edilmemesi veya bunun sağlanmaması,

### b) Mükellefler tarafından;

- Süresi içerisinde ödeme kaydedici cihazları alınmaması,
- Cihazların kasıtlı bozulması,
- Bozuk cihazları kullanılması veya başkalarının kullanmasına izin verilmesi,

Durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 8 numaralı bendinde yazılı özel usulsüzlük cezası kesilir.

Mükelleflerin, işe başlama, sonradan mecburiyet kapsamına girenlerin ödeme kaydedici cihazları kullanmayı gerektiren satışı yaptıkları tarihten itibaren 30 gün içinde ödeme kaydedici cihazları kullan-

maya mecbur oldukları 36 SıraNo'lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği açıklanmaktadır.

Ayrıca, Kanununun 9/1. maddesinde belirtildiği üzere; üretici veya ithalatçı kişi veya kuruluşlar tarafından kurulan servislerde bakım ve onarım işlerini yapacak teknik görevlilerin Maliye Bakanlığı tarafından sicilleri tutulur, kendilerine tanıtıcı bir yetki belgesi ve özel mühür verilir. Kaydedici cihazların bakım ve onarımı sadece kendilerine yetki belgesi verilen kimseler tarafından yapılabilir. Verilen yetkiyi kötüye kullananların yetki belgeleri iptal edilir. **Ayrıca, bunlar adına Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 8 numaralı bendinde yazılı cezanın iki katı tutarında özel usulsüzlük cezası kesilir.**

### **Özellik Arz Eden Durumlar**

2000/1 Sıra No'lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında İç Genelgesi aşağıdaki gibidir.

*“Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanunun mükerrer 8/1. maddesinde “...süresi içerisinde ödeme kaydedici cihazları almayan... mükellefler adına Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 8 numaralı bendinde yazılı özel usulsüzlük cezası kesilir.” Aynı Kanunun Mükerrer 8/2. maddesinde ise “ Maliye Bakanlığınca belirlenip açıklanan usul ve esaslara uymayan...mükellefler hakkında; her bir tespit için ayrı ayrı olmak üzere, Vergi Usul Kanununa bağlı “Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel”de yer alan birinci derece usulsüzlük cezalarının beş katı uygulanır.” denilmektedir.*

*Diğer taraftan, ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti oldu-*

*ğu halde cihaz almayıp fatura, perakende satış fişii vb. gibi belgeleri düzenleyenler ile ödeme kaydedici cihaz aldığı halde bunu vergi dairesine kaydettirip “Ödeme Kaydedici Cihazlara Ait Levha”yı almadan ödeme kaydedici cihaz fişii kesen mükelleflere, Vergi Usul Kanununun 353/2. maddesine göre özel usulsüzlük cezası uygulanmakta idi.*

*Bakanlığımıza intikal eden olaylardan yukarıda sayılan cezalardan Vergi Usul Kanununun 353/2. maddesine göre kesilen özel usulsüzlük cezaları hakkında, yargı mercilerinde açıklanan davaların idare aleyhine sonuçlandığı ve verilen kararların mustakar hale geldiği anlaşılmaktadır.*

*Bu nedenle, söz konusu uygulama ile ilgili olarak idare ve yargı mercilerinin gereksiz emek, zaman ve kırtasiye kaybını önlemek için 3100 sayılı Kanuna göre ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti bulunan mükelleflere;*

*a) Ödeme kaydedici cihaz almadan Vergi Usul Kanununa göre düzenledikleri fatura, perakende satış fişii vb. gibi belgelerin,*

*b) Usulüne uygun olarak aldıkları cihazlarını vergi dairesine kaydettirip ödeme kaydedici cihazlara ait levhayı almadan düzenledikleri ödeme kaydedici cihaz fişilerinin,*

*geçersiz olduğu gerekçesi ile Vergi Usul Kanununun 353/2. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi uygulamasından vazgeçilmesi uygun görülmüştür.*

*Öte yandan, cihazını süresinde almayan mükelleflere, Vergi Usul Kanununun 353/8. maddesinde yazılı özel usulsüzlük cezasının, cihazını süresinde vergi dairesine kayıt ettirip ödeme kaydedici cihazlara ait levhayı almayan mükelleflere ise Vergi Usul Kanununa bağ-*

*lı “Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel”de yer alan birinci derece usulsüzlük cezalarının beş katı tutarındaki cezanın kesilmesi uygulamasına devam edileceği tabiidir.”*

### **C. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU**

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yazılı ( II ) sayılı tarifede yer alan otobüs ve benzeri taşıtlar oturma yeri sayısına göre vergiye tabi tutulmaktadır.

Aynı Kanunun 5897 sayılı Kanunla değişik 11. maddesinde,

*“Yıl içinde taşıtın vergilendirilmesine esas olan model yılı, cinsi, motor silindir hacmi, azami toplam ağırlığı ve azamî kalkış ağırlığı gibi unsurlarından herhangi birisinde, verginin artırılması veya azaltulmasını gerektiren bir değişiklik olduğu takdirde, bu değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından, son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren dikkate alınır ve vergi, yeni duruma göre ödenir.” hükmü,*

13' üncü maddesinde,

*“a) Trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtları, bu taşıtların cins, nevi, nitelikleri ve kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı ve değişikliğin tespit olunduğu tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.*

*Bu mecburiyetleri yerine getirmeyen trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları hakkında*

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 150 nci maddesinin 1-3 bendinde yazılı olanlar için uygulanan ceza hükmolunur.

b) Motorlu Taşıtlar Vergisi mükellefleri, adlarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan taşıtları, bu taşıtların cins, nevi, niteliklerini ve kullanış maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı veya değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Bu mecburiyetlere riayet etmeyenler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 352 nci maddesine bağlı usulsüzlük cezalarına ait cetvelin (İhtar 2) sırasına göre ceza kesilir.

....”

hükmü yer almaktadır.

#### **D. 4684 SAYILI BAZI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN**

4684 Sayılı Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu'nun Geçici 3'üncü maddesinde Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu ile ilgili düzenleme aşağıdaki gibidir.

“GEÇİCİ MADDE 3.-a) Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintileri, bu konuda yeni bir düzenleme yapılmıncaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmeye devam olunur ve doğrudan genel bütçeye gelir yazılmak üzere Hazine hesaplarına intikal ettirilir. Kesinti oranlarını sıfıra kadar indirmeye veya on beş puana kadar yükseltmeye veya kesintiyi tümüyle kaldırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. (13/10/2011 tarihli ve 28083 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 12/10/2011 tarihli ve ve 2011/2304 sayılı Bakan-

*lar Kurulu Kararı eki Kararın 4 üncü maddesiyle Kabul kredili, vadedi akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatta Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi oranı % 6 olarak tespit edilmiştir.)*

*(5281 sayılı Kanununun 43 üncü maddesinin (12) numaralı bendi ile değişen fıkra. Yürürlük tarihi, 01.01.2005) Bu kesintiler vergi kanunlarındaki tahakkuk ve tahsilat hükümlerine göre takip edilir.*

*Kaynak Kullanımını Destekleme Fonundan ihtisas kredilerine ödemesi gereken destekleme primleri nedeniyle bankalara ödenmemiş birikmiş borçlar, Hazinesin görev zararı borcu olarak kabul edilir ve bu borçların tasfiyesine ilişkin hükümler çerçevesinde işlem yapılır.*

*b) 6.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Kanununun 9 uncu maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca ödeme kaydedici cihaz özel hesabında biriken mevcut nakit bütçeye gelir yazılmak üzere Hazine hesaplarına intikal ettirilir.*

*c) Bu Kanunla tasfiye edilen Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonunun 31.12.2001 tarihine kadar tahakkuk eden, ancak ödenemeyen yükümlülükleri bütçeye bu amaçla konulacak ödenekten karşılanır.*

*d) Tasfiye edilen Toplu Konut Fonu gelirleri arasında yer alan aşağıdaki gelirlerin, bu konuda yeni bir düzenleme yapıncaya kadar Hazine adına tahsiline devam edilerek Hazine hesaplarına intikali sağlanır.*

*1- (4760 sayılı Kanununun 18/12'inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 01.08.2002 tarihinden geçerli olmak üzere 12.06.2002 tarihinde)*

2- Diğer mevzuatla Toplu Konut Fonu için verilmesi öngörülen paralar,

3- (4760 sayılı Kanununun 18/12'inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 01.08.2002 tarihinden geçerli olmak üzere 12.06.2002 tarihinde)

Yukarıdaki bentlerde belirtilen nispet ve miktarları yeniden tespite, azaltmaya veya kaldırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Mevzuatta Toplu Konut Fonuna yapılmış bulunan atıflar, Toplu Konut İdaresine yapılmış sayılır.

e) 24.3.1988 tarihli ve 3418 sayılı Kanununun 39 uncu maddesinin bu Kanunla yürürlükten kaldırılan (b) bendine göre 31.12.2001 tarihi itibarıyla tahakkuk eden gelirlerden harcanmayan miktarlar, 3418 sayılı Kanununun bu Kanunla değişik 39 uncu maddesinin (a) bendi hükümleri çerçevesinde ertesi yıl bütçelerine özel gelir ve ödenek kaydedilir.

f) 23.5.2000 tarihli ve 4568 sayılı Kanunla tasfiye edilen Kamu Ortaklığı Fonunun kullanım alanları ile ilgili olarak sağlanmış olan Hazine garantili dış proje kredilerinden 1.1.2001 tarihi itibarıyla geri ödemesi devam edenler, bu tarihten geçerli olmak üzere Hazine tarafından devralınır.

g) Bu Kanunla tasfiye edilen fonlar için, 1.1.2002 tarihinden itibaren tahsil edilecek genel bütçe vergi, resim ve harç gelirlerinden, 24.3.1988 tarihli ve 3418 sayılı Kanununun 39 uncu maddesi hariç olmak üzere pay ayrılmaz.

h) Bu Kanunla tasfiye edilen fonlardan finansmanı sağlanmak üzere yıllara sari olarak yapılan sözleşmelerde yer alan ve 1.1.2002 ta-



*rihinden sonrasına sirayet eden hak ve yükümlülükler ilgili idareler nezdinde devam eder. Ancak, 1.1.2002 tarihinden itibaren bu çerçevede yapılacak ödemeler, konsolide bütçeye dahil idareler için bütçede ilgili fonun hizmetine devamını sağlamak üzere açılacak tertip veya özel tertiplerden, diğer idarelerde ise bütçelerinden yapılır.*

*i) Mera Fonundan ücret ödenmek suretiyle çalışmakta olan toplam doksan personelden, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununda belirtilen genel ve özel şartları taşıyanlar, istekleri halinde Tarım ve Köy isleri Bakanlığındaki durumlarına uygun bos memur kadrolarına üç ay içinde atanırlar. Bunlar hakkında 3.11.1999 tarihli ve 4460 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkraları hükümleri uygulanır.*

*Bu Kanun hükümlerinden faydalanmak istemeyenler ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanununda belirtilen genel ve özel şartları taşımayanların her türlü yasal hakları ödenerek kurumlarıyla ilişkileri kesilir.*

*j) Bu Kanunla ve diğer mevzuatla tasfiye edilen fonlar hakkında, bu Kanunda düzenleme bulunmayan hususlarda, 21.2.2001 tarihli ve 4629 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin (A) fıkrasının (d) bendi ile (B), (C) ve (D) fıkraları hükümleri uygulanır.”*

## **1. KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME FONU KESİNTİSİ BİLDİRİMİ**

Bankalar, özel finans kurumları ve finansman şirketlerinin 2002/4 seri nolu Uygulama İç Genelgesi uyarınca verdikleri Bildirim ile 1, 1-A ve 1-B Nolu Cetveller yeniden düzenlenmiş olup; elektronik ortamda gönderilecek olan yeni Bildirim ve eki Cetvele ilişkin açıklamalar 12.03.2007 tarih ve KKDF-1/2007-1 sayılı sirkülerde yer almaktadır.

## **Bildirim ve Eki Cetveli Düzenlemek Zorunda Olanlar**

Söz konusu bildirim ile eki cetvel bankalar ve finansman şirketleri tarafından düzenlenecektir. Bankalar tabiri 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 3'üncü maddesinde tanımlanan bankaları, finansman şirketleri ise 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 3/b maddesinde tanımlanan şirketleri ifade etmektedir.

Bildirim ve eki cetvelin bizzat mükellefler tarafından veya aracılık yetkisi almış 3568 sayılı Kanuna göre meslek mensubu sayılan kişiler aracılığıyla gönderilmesi mümkündür.

### **Bildirim Dönemi**

Mükellefler,

TL veya endeksli kredilerde faiz tahakkukunun,

Döviz kredilerinde kredinin kullanıldığı veya kullandırıldığı tarihin,

Kredili ithalatta ise tahsilâtın yapıldığı tarihin,

içinde bulunduğu ayı,dönem olarak dikkate alacaklardır.

Dolayısıyla işlemler hangi ayda yapılmışsa, o aylık döneme ilişkin bilgilerin bildirimde yer alması sağlanacaktır.

### **Kesinti Oranının % 0 Olarak Belirlendiği Bazı İşlemler ile Fon Kesintisi Kapsamında Olmayan İşlemlerin Bildirilmesi**

Kesintiye tabi işlemler üzerinden, 12.05.1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 sıra nolu Tebliğin 2'nci maddesinde belirtilen oranlarda kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi yapılmaktadır.

Kesinti oranının % 0 olarak belirlendiği bazı işlemlerde, ödenecek bir fon kesintisi tutarı bulunmamasına rağmen, bu işlemlere ilişkin matrahın bildirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, aşağıdaki bölümlerde açıklanacak bu nitelikteki işlemlere ilişkin kredinin türü ile faiz / kredi tutarları, ilgili sütunlara dahil edilecek; ancak, bu tutarlara % 0 oranı uygulanacağından, sistem tarafından fon kesinti tutarı da otomatik olarak 0 (sıfır) olarak hesaplanacaktır.

Diğer taraftan, anılan Tebliğin 3'üncü maddesinde belirtilen ve fon kesintisi kapsamında olmayan işlemlerin tablolara dahil edilmesi söz konusu değildir. Ancak, bu işlemler için öngörülen şartların işlemin yapıldığı tarih itibarıyla gerçekleşmediğinin sonradan anlaşılması halinde veya işlemin yapıldığı tarih itibarıyla gerekli şartların sağlanmasına rağmen bu şartlardan herhangi birinin daha sonra ihlal edildiğinin tespit edilmesi durumunda, başlangıçta alınmayan fon kesintilerinin faiziyle birlikte tahsil edileceği tabiidir.

### **Bildirim Doldurulması ve Beyanı**

Bildirim 3 adet tabloyu ihtiva etmektedir. Tablo I'de "Tüketici Kredileri ve Diğer Krediler", Tablo II'de "Yurt Dışından Sağlanan Krediler", Tablo III'de "İthalat" işlemleri yer almaktadır. Bu işlemlere ilişkin tabloların doldurulması ve beyanında aşağıdaki hususlar dikkate alınacaktır.

#### **Tablo I**

##### **Kapsamı**

Tablo I'de "Tüketici Kredileri ve Diğer Krediler" yer almaktadır. Bu tablo ile;

Bankalar ve finansman şirketlerince kısa veya uzun vadeli olarak

YTL cinsinden ya da döviz üzerinden kullanılan tüketici kredilerinin,

Bankalar ve finansman şirketlerince kısa veya uzun vadeli olarak YTL cinsinden ya da döviz üzerinden kullanılan diğer kredilerin beyanı sağlanacaktır.

### **Tablonun doldurulması**

4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde, tüketici, bir mal veya hizmeti ticari veya mesleki olmayan amaçlarla edinen, kullanan veya yararlanan gerçek ya da tüzel kişi şeklinde tanımlanmıştır. Kanun'un 10'uncu maddesinde ise, tüketici kredisi, tüketicilerin bir mal veya hizmet edinmek amacıyla kredi verenden nakit olarak aldıkları kredi olarak nitelendirilmiştir.

Bankalar ve finansman şirketlerinin kendi kaynaklarından döviz üzerinden ya da YTL cinsinden tüketici kredisi veya diğer kredileri kullanırması durumunda, bunların Tablo I'e dahil edilmek suretiyle beyanı sağlanacaktır. Söz konusu kredilerin döviz üzerinden kullanılması halinde vade bakımından bir ayırım yapılmayacaktır. Ancak, bankalar ve finansman şirketlerinin YTL cinsinden tüketici kredisi veya diğer kredileri kullanırması durumunda bu krediler kısa ya da uzun vadeli olmak üzere ayrıma tabi tutularak beyan edilecektir.

Diğer kredilere ilişkin oranda, % 0'dan farklı yeni bir düzenleme yapılmıyacağı kadar bu tür kredilerden herhangi bir kesinti yapılmayacaktır. Ancak, diğer kredilere ilişkin "Kredinin Türü" ile "Faiz / Kredi Tutarı" sütunlarının doldurulması ve fon kesinti oranının % 0 olarak belirtilmesi gerekmekte olup, buna göre sistem tarafından "Fon Kesintisi Tutarı" da otomatik olarak 0 (sıfır) olarak hesaplanacaktır.

## **Tablo II**

### **Kapsamı**

Tablo II’de “Yurt Dışından Sağlanan Krediler” yer almaktadır. Bu tablo ile;

Bankaların yurtdışından sağladıkları TL ve döviz kredilerinin,

Bankalar aracılığı ile finansman şirketlerinin yurtdışından sağladıkları TL ve döviz kredilerinin,

Bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye’de yerleşik kişilerin yurtdışından sağladıkları TL ve döviz kredilerinin

beyanı sağlanacaktır.

### **Tablonun doldurulması**

Bankalar ve finansman şirketlerinin yurt dışından sağladıkları kredilerde, kredinin türü seçilip Bildirimin ilgili satırlarında “Fon Kesintisi Oranı”nın 0 (sıfır) olarak belirtilmesinden sonra “Faiz / Kredi Tutarı” sütununun doldurulması suretiyle matrahın beyan edilmesi halinde, sistem tarafından “Fon Kesintisi Tutarı” otomatik bir şekilde 0 (sıfır) olarak hesaplanacaktır.

Finansman şirketlerince yurt dışından sağlanan krediler için % 0 (sıfır)’dan farklı bir oran belirlenmesi durumunda, bu krediler bankalar aracılığı ile kullanılacağından kaynak kullanımını destekleme fonu kesintileri ilgili bankalar tarafından bildirilecektir. Finansman şirketlerinin bankalardan kullandığı krediler ile bu şirketlerin yurt dışından sağladıkları ortalama vadesi asgari 1 yıl olan döviz ve altın kredileri kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi kapsamında olmadığından, şartlar ihlal edilmediği müddetçe, bu işlemler Tablo II’ye dahil edilmeyecektir.

Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları kredilerin kullanılmasına aracılık eden bankalar, fon kesintilerinin süresi içinde yatırılmasından sorumludurlar. Ancak, Türkiye’de yerleşik kişilerce yurt dışından sağlanan ortalama vadesi asgari 1 yıl olan döviz ve altın kredileri (fiduciary işlemler hariç), fon kesintisi kapsamında olmadığından, bu nitelikteki krediler, şartlar ihlal edilmediği müddetçe beyan edilmeyecektir.

### **Tablo III**

#### **Kapsamı**

Tablo III’de “İthalat” işlemleri yer almakta olup; kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan kredili ithalatın, bu tabloya dahil edilerek beyanı sağlanacaktır.

#### **Tablonun doldurulması**

Bilindiği üzere, mal mukabili ödeme şeklinde, mallar gümrükten çekildikten sonra mal bedeli ödenmektedir. Vadeli akreditifli veya kabul kredili ithalatta ise mal bedelleri mallar gümrükten çekildikten sonra, akreditifte belirtilen vadede veya poliçe vadesinde ödenmektedir. Dolayısıyla bu ödeme şekillerinde fon kesintisi uygulama nedeni, malların fiili ithalinin gerçekleştirilmesinden sonra ithalat bedelinin ödenmesi suretiyle ithalatçının kredilendirilmiş olmasıdır.

Bu itibarla, kredili ithalatta ithalat tutarı üzerinden % 3 oranı esas alınarak fon kesintisi hesaplanması ve kesintinin tahsilatın yapıldığı aya ait Bildirimde Tablo III’e dahil edilmesi gerekmektedir.

## **Cetvelin Doldurulması ve Beyanı**

### **Kapsamı**

Cetvel ile ihracat taahhütlerinin gerçekleşmemesi veya eksik gerçekleşmesi durumunda ihracatın finansmanı için cari hesap şeklinde ya da diğer şekillerde döviz kredisi kullanan firma veya kişilerin takibi sağlanacak ve bu cetvel, bildirim ekinde gönderilecektir.

### **Cetvelin doldurulması**

Bilindiği üzere, ihracatın finansmanı için kullanılan kredilerde, ihracatın gerçekleşme durumunun takip edilmesi ve müeyyide uygulanmasından bankalar sorumlu tutulmaktadır. Bu sorumluluk çerçevesinde, ihracatın finansmanı için cari hesap şeklinde ya da diğer şekillerde döviz kredisi kullanan firma veya kişilerin takibi ekte yer alan cetvelle sağlanacaktır. Dolayısıyla, ihracat taahhütlerinin gerçekleşmemesi veya eksik gerçekleşmesi durumunda Bildirimin yanında eki cetvel de düzenlenecektir.

İhracatın finansmanı için kullanılan döviz kredilerinde, taahhüdün gerçekleşip gerçekleşmeme durumu ile gerçekleşmeme durumunda buna ilişkin oranın tespiti konusunda mevcut düzenlemeler dikkate alınacaktır. Bu beyan, “Cari Hesabın Borç Bakiyesindeki Artış Tarihi” ve “Cari Hesabın Borç Bakiyesindeki Artış Tutarı” sütunları ile ilgili diğer sütunlar doldurularak yapılacaktır.

Cari hesap şeklinde kullanılmayan ihracatın finansmanına yönelik döviz kredilerinin beyanı ile ilgili olarak, “Kullanılan Kredinin Tarihi” ve “Kullanılan Kredinin Tutarı” sütunları ile ilgili diğer sütunların doldurulması gerekmektedir.

Cetvelin doldurulması sonucu cetvelde yer alan “Gerçekleşmeyen

Kredi Hesabı Tutarı (TL)” ile “Ödenecek Fon Kesintisi Tutarı” sütunlarında yer alan toplam tutarlar, Tablo II’nin alt kısmında bulunan “Ekten (Cetvelden) Aktarılan Tutar” satırına sistem tarafından otomatik olarak aktarılacaktır.

## **Bildirim ve Eki Cetvelin Doldurulmasında Dikkate Alınacak Diğer Hususlar**

### **Kesintiye tabi bir işlemin olmaması durumu**

Bildirim ve eki Cetvel, banka veya finansman şirketlerinin genel müdürlükleri tarafından, “Genel Bilgiler” tablosundaki kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesi işaretlenmek suretiyle verilecektir.

İlgili dönemde kesintiye tabi bir işlem olmaması nedeniyle boş Bildirim ve Cetvel verilecek ise “Genel Bilgiler” ve “Düzenleme Bilgileri”ne ilişkin tablolar doldurulup, “Beyan edilecek bilgim bulunmamaktadır” kutucuğu işaretlenecektir. Bildirim veya Cetvelden herhangi birinin doldurulmasını gerektiren bir işlem bulunması halinde, söz konusu kutucuk işaretlenmeyecek ve ilgili tablolar ya da cetvel doldurulacaktır.

### **Bildirim ve Cetvelde yer alan satırların kullanılması**

Bildirimde her tablo için “Kredinin Türü”, “Fon Kesintisi Oranı” farklı olmak şartıyla satırlarda konuya ilişkin farklı işlemler birden fazla tekrarlanabilecektir. Aynı orana tekabül eden matrahların toplamı aynı satırda bildirilecektir.

**Örneğin,** (X) Bankası % 3 oranı üzerinden 3 ayrı kişiye kısa vadeli tüketici kredisi kullanırmış ve ilgili ayda her müşterisi için 100’er birim faiz tahakkuk ettirmişse, Tablo I’de bu işleme uygun tek satır



kullanılacaktır. Bu durumda, “Kredinin Türü” sütunundan “Kısa Vadeli” seçenek işaretlenecek, “Fon Kesintisi Oranı” % 3 olarak yazılacak, “Faiz/Kredi Tutarı” ise 300 olarak gösterilecektir.

Diğer taraftan, Cetvelde yer alan satırların kullanımı, tablolardaki satırların yukarıda bahsedilen kullanımından farklıdır. Cetvelde kişi ya da firmaların takibi amaçlandığından, aynı orana tabi işlemler söz konusu olsa bile, her bir firma/kişi için farklı satırların kullanılması gerekmektedir.

**Örneğin,** (Y) Bankasından iki ayrı firmanın ihracat taahhütlü döviz kredisi kullanıp taahhütlerini yerine getirmediği ve kullanılan iki kredinin de % 3 oranına tabi olduğu durumda, Cetvelde iki ayrı satır kullanılacak ve her iki satırda da fon kesintisi oranı % 3 olarak ayrı ayrı belirtilecektir.

## **Kesintilerin Ödenmesi ve Sorumluluk**

Bildirimler, işlemin yapıldığı dönemi izleyen ayın 15’inci günü mesai saati bitimine kadar elektronik ortamda gönderilecek ve varsa tahakkuk eden tutarlar da aynı gün içinde ödenecektir.

Fon kesintilerinin süresinde ve tam olarak yatırılmasından bankalar ve finansman şirketleri sorumlu tutulacaktır.

## **2. SÜRESİNDE BİLDİRİMDE BULUNMAYAN MÜKELLEFLER HAKKINDA YAPILACAK İŞLEMLER**

Süresinde bildirimde bulunmayan mükellefler hakkında yapılacak işlemler 2002/4 sayılı Uygulama İç genelgesinde açıklanmıştır. Buna göre;

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisine konu işlemi yapan bankalar, özel finans kurumları, finansman şirketleri tarafından

süresinde bildirimde bulunulmaması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352-II/7'nci maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmek suretiyle işlem yapılacaktır.

Süresinde verilmeyen bildirimler için tahakkuk fişi düzenlenecek ve bir aylık ödeme süresi verilecektir. Ayrıca, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisinin ait olduğu dönemin, normal vade tarihinden tahakkuk fişinde belirtilen vade tarihine kadar geçen süreler için bu sürede yürürlükte bulunan 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'a ve bu kanunda değişiklik yapan 4489 sayılı kanuna göre hesaplanacak faiz oranının iki kati tutarında Cezai Faiz hesaplanıp tahakkuk fişine yazılacaktır.

İhracatın finansmanı için Türk Lirası veya döviz olarak kullanılan krediler ile Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından ihracatın finansmanı için sağlayacağı kredilerde (ihracatı teşvik belgesi, dahilinde isleme izin belgesi ve vergi, resim ve harç istisnası belgesine bağlanmış ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin finansmanı için kullanılanlar dahil) taahhüdün, vergi, resim ve harç istisnası uygulaması paralelinde gerçekleşme durumu, ilgili banka veya özel finans kurumlarınca tespit edilir. Taahhüdün gerçekleşmediğinin veya eksik gerçekleştiğinin tespiti durumunda, müeyyide uygulaması sonucu doğan fon kesintileri ilgili bankalar veya özel finans kurumlarınca cezai faizleri ile birlikte genel müdürlüklerinin bağlı olduğu vergi dairesine bildirim ve eki 1-A ve 1-B nolu cetvellerle birlikte verilecektir.

Alınan bu bildirim üzerine mükellefe bir aylık ödeme süresi verilerek tahakkuk fişi düzenlenecektir. Ayrıca fon kesintisinin doğduğu tarih (Cetvel no:1-B de belirtilen kredi kullandırma tarihi) ile tahakkuk fişinde gösterilen vade tarihleri arasında geçen süre için bu sü-

rede yürürlükte bulunan kanuni faiz oranının iki kati tutarında Cezai Faiz hesaplanarak tahakkuk fişinde gösterilecektir.

Süresinde verilmeyen bildirimler ile ilgili işlemlerde mükellefler tarafından tahakkuk fişinde yazılı vadeden önce ödeme yapılması halinde ödenen tutar için ödeme tarihine kadar cezai faiz hesaplanıp, ödenen tutara isabet eden cezai faizden kalan tutar için gerekli düzeltme işlemi yapılacağı tabiidir.

İhracatı teşvik belgesi ile dahilde isleme izin belgesi kapsamında kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme seklene göre yapılan ithalatta, belgede öngörülen taahhüdün, vergi, resim ve harç istisnası uygulaması paralelinde gerçekleşme durumu gümrük idarelerince tespit edilir. Taahhüdün gerçekleşmediğinin veya eksik gerçekleştirildiğinin tespiti durumunda müeyyide uygulaması sonucu doğan fon kesintileri gümrük idarelerince gerçek ve tüzel kişilerden cezai faiziyle birlikte tahsil edilir.

Tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen ve bildirimde yer alan Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintileri (ithalatta alınan dahil), ile Cezai Faizin tahakkuk fişinde belirtilen vadede ödenmemesi halinde, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintilerine 6183 sayılı kanunu 51 inci maddesinde belirtilen oranda gecikme zammı hesaplanacaktır. Cezai faiz tutarına gecikme zammı hesaplanmayacaktır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### USULSÜZLÜK CEZALARININ GENEL UYGULAMA ESASLARI

#### 1. USULSÜZLÜK CEZALARININ MUHATABI

##### 1.1. Ceza Ehliyeti

Vergi Usul Kanunu'nun 331'inci maddesine göre, vergi kanunlarına aykırı hareket edenler vergi cezaları ( vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılır.

Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre; vergi mükellef ve sorumluları için kanuni ehliyet aranmaz. Ancak bir kimsenin cezaya muhatap tutulabilmesi için cezai ehliyete sahip olması şarttır.

Bir kişinin cezalandırılabilmesi için, işlediği fiil dolayısıyla sorumlu tutulabilmesi ve davranışının kusurlu bulunması gerekir.

Genel olarak vergi mükellefleri ve vergi sorumluları ceza ehliyetine sahiptir. Ancak, küçük ve kısıtlılar, tüzel kişiler, dar mükellefiyete tabi olanlar ile damga vergisi ve vergi karnesi almak zorunda olanların bu zorunluluğa uymamaları halinde kesilen ceza özellik arz etmektedir.

##### 1.2. Küçükler ve Kısıtlıların Ceza Muhatabı Olmadığı Haller

Vergi Usul Kanunu 332'nci maddesinin de velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmayacakları, bu hal-

lerde cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyım olacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı 10'uncu maddesinde de küçüklerin ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır. Ödevlerin yerine getirilmemesinden dolayı mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiştir.

### **1.3. Tüzel Kişilerde Sorumluluk:**

Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesinde "*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.*

*Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.*

*Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 uncu maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur" hükmü yer almaktadır.*

Buna göre; tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareket edenlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişilik adına kesilecektir.

Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı 10'uncu maddesinde tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsil-

cileri tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır. Ödevlerin yerine getirilmemesinden dolayı mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacaktır.

Ancak, Kollektif ve adi komandit şirketlerin tüzel kişilikleri kurumlar vergisine tabi değildir. Adi ortaklıklar (adi şirketler) ise, tamıyla Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu nedenle adi ortaklığın kuruluşu, işleyişi ve tasfiyesinde Borçlar Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 124'üncü maddesine göre kolektif ve adi komandit şirketler şahıs şirketi sayılmaktadır. Bu şirketlerin elde ettiği kazanç ortakların şahsi ticari kazancı sayılır ve gelir vergisine tabi tutulur. 24 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde kolektif şirketlerle ilgili olarak aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

*“Malûm olduğu üzere, kolektif şirket ortaklarından her biri, şirkette düzenlenen bilânçoya göre şirket kâr veya zararından hisselerine isabet eden miktarı da kendi yıllık gelir vergisi beyannamesine ithal eylemek suretiyle, beyana mecbur bulunmaktadır. Bu kabil mükelleflerden vergi incelemesine tabi tutulanların beyanlarının doğruluğunu sağlamak maksadiyle hissedar buldukları kolektif şirketin bilânço esasındaki defterlerinin tetkiki neticesinde şirket kârına icrai icabeden bir fark tesbit edildiği takdirde bu farktan her biri ortağa, şirketteki hisseleri nispetinde, akseden miktar o ortağın yıllık gelir vergisi beyannamesinde göstermiş olduğu matraha ilâve ve ortak namına gelir vergisi tarhedilmekle beraber, mevzuubahis fark kadar noksan beyanda bulunmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet vermiş olduğu telâkki olunan aynı ortak namına Vergi Usul*

*Kanununun 312 ve 321 inci maddelerine müsteniden ve ziyaa uğratıldığı vergiye nispetle ayrıca vergi cezası da kesilmek suretiyle tatbikatta bulunulmaktadır.*

*Ancak, muhtelif vesilelerle Vekâlete intikal eden işlemlerden, kollektif şirket ortaklarının bu veçhile vergi ziyayına müncer olan noksan beyanları dolayısıyla namlarına kesilen kusur veya kaçakçılık cezalarının komisyonlarca (Cezanın, aynı kanunun 314 üncü maddesi mucibince, şirket tüzelkişiliği adına kesilmesi icabedeceği) mucip sebebiyle terkinine karar verildiği ve keyfiyetin Devlet Şûrasınca da aynı veçhile içtihat olunduğu anlaşılmış olduğundan bu mevzudaki tatbikatın kaza mercilerinin yukarda belirtilen içtihadına intibak ettirilmesi uygun görülmüştür. Binaenaleyh bahsolunan sebeple ortaklardan her biri adına tarholunan ve kendisine tebliğ edilecek olan vergiye nispetle hesap edilmesi icabeden kusur veya Vergi Usul Kanununun 325 inci maddesinde yazılı hadlerden az olmamak üzere, kaçakçılık cezalarının tutarının adı geçen kanunun 314 üncü maddesine müsteniden. tüzelkişilik adına kesilip tüzelkişiliğin selâhiyetli uzvuna ceza ihbarnamesiyle tebliğ edilmesi icabeder.”*

İlgili genel tebliğde yapılan açıklamalar doğrultusunda kollektif ve adi komandit şirketler ile eshamlı komandit şirketlerde “komandite” ortakları ve adi ortaklıkların ceza uygulaması karşısındaki durumu aşağıda irdelenmiştir.

### **1.3.1. Kollektif Şirketlerin Vergi Cezası Karşısındaki Durumu**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 211'inci maddesinde kolektif şirket “ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir” şeklinde tanımlanmıştır.

Kolektif şirketler, tüzel kişiliğe sahip olmalarına rağmen Türk Ticaret Kanunu'nun 124'üncü maddesine göre şahıs şirketi sayılmaktadır. Bu nedenle şirket ortağı olan kişiler vergiye tabi tutulmuştur.

Kollektif şirketle ilgili olarak ikmalen veya resen bir vergi tarhiyatı yapılması veyahut ceza kesilmesi durumunda gelir vergisi tarhiyatı ortaklar adına hisseleri oranında yapılır. Cezalar ise (vergi ziyayı, usulsüzlük, özel usulsüzlük) şirket tüzel kişiliği adına kesilir. Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, stopaj gelir vergisi... tarhiyatlarında hem vergi hemde ceza şirket tüzel kişiliği adına kesilir.

### **1.3.2. Adi Komandit Şirketlerin Vergi Cezası Karşısındaki Durumu**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 304'üncü maddesinde komandit şirket, "ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket" şeklinde tanımlanmıştır. Sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumluluğu sınırlı olanlara komanditer denir. Komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekir. Tüzel kişiler ancak komanditer ortak olabilirler.

Adi komandit şirketlerde elde edilen kazanç, komandite ortaklar için ticari kazanç, komanditer ortaklar için ise menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi tutulur.

Adi komandit şirketle ilgili olarak ikmalen veya resen bir vergi tarhiyatı yapılması veyahut ceza kesilmesi durumunda gelir vergisi tarhiyatı ortaklar adına (Komandite ortaklar için ticari kazanç, komanditer ortaklar için ise menkul sermaye iradı olarak) hisseleri oranında yapılır. Cezalar ise (vergi ziyayı, usulsüzlük, özel usulsüzlük) şirket



ket tüzel kişiliği adına kesilir. Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, stopaj gelir vergisi... tarhiyatların da hem vergi hem de ceza şirket tüzel kişiliği adına kesilir.

### **1.3.3. Adi Ortaklıkların Vergi Cezası Karşısındaki Durumu**

Adi ortaklık sözleşmesi Borçlar Kanunu'nun 620'nci maddesinde düzenlenmiş olup, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere bir araya getirdikleri bir ortaklık tipidir. Ortaklar, niteliği gereği ortaklığa ait olan bütün kazançları aralarında paylaşmakla yükümlüdürler. Ortakların payına düşen kazanç ticari kazançtır ve ayrı ayrı beyan edilmek zorundadır.

Adi ortaklıkla ilgili olarak ikmalen veya resen bir vergi tarhiyatı yapılması veyahut ceza kesilmesi durumunda, gelir vergisi tarhiyatı ortaklar adına hisseleri oranında yapılır. Cezalar da (vergi ziyayı, usulsüzlük, özel usulsüzlük) yine ortaklar adına hisseleri oranında kesilir. Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, stopaj gelir vergisi... tarhiyatlarında hem vergi hem de ceza adi ortaklık adına kesilir.

### **1.3.4. Eshamli komandit şirketlerde “komandite” ortakların Vergi Cezası Karşısındaki Durumu**

Eshamli komandit şirketler, sermaye şirketi olarak kurumlar vergisine tabidir. Ancak, bu şirketlerin komandite ortakları şirket kazancından hissesine düşen kar payı nedeniyle gelir vergisine tabidirler. Bu nedenle eshamli komandit şirketlerde, komandite ortağın kar hissesi kurum kazancında düşülerek kurumlar vergisine tabi tutulmaz. Bu nedenle eshamli komandit şirketlerde, komandite ortaklar için ceza kesilmesi kolektif ve adi komandit şirketlerin komandite ortakları gibi olacaktır.

#### **1.4. Damga Vergisi ve Damga Resminde Sorumluluk:**

Vergi Usul Kanunu'nun 334'üncü maddesine göre; damga vergisi ve damga resmi uygulamalarında gerek nispi, gerek maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, yekdiğerine müracaat hakları saklı olmak üzere, müteselsilen sorumludurlar.

Damga Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesine göre, vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur. Yine söz konusu maddeye göre, resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere aittir.

#### **1.5. Vergi Karnesi Almak Zorunda Olanların Bu Zorunluluğa Uymamaları Halinde Kesilen Cezada Sorumluluk**

Vergi Usul Kanunu'nun 251'inci maddesine göre; kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Bu mecburiyete riayet edilmediği takdirde, zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi iş veren kimse adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunur. Bu fıkra hükmüne göre tarh edilen vergi ve kesilen ceza, işverene birer ihbarname ile tebliğ edilir.

## 2. TEK FİİL İLE ÇEŞİTLİ SUÇLARIN İŞLENMESİ

### 2.1. Tek Fiil İle İşlenen Suçun Muhtelif Vergi Ziyama Sebebiyet Verilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 335'inci maddesine göre; “*Vergi ziyayı cezada cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaya uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.*” Bu esas, mükelleflerin tek fiil ile çeşitli vergileri ziyaya uğratmasıdır.

### 2.2. Tek Fiil İle İşlenen Suçun Çeşitli Cezayı Gerektirmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesine göre; “*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.*”

*Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebepiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaya uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayyesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.”*

336'ncı maddeye göre, cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir. Ancak bu hükmün uygulanmasında vergi ziyayı cezasına sebepiyet veren fiil aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinde yer alan I. ve II. derece usulsüzlük cezalarına da sebepiyet vermelidir.

Özel usulsüzlük cezasını gerektirecek fiil aynı zamanda vergi ziyayı cezasını da gerektiriyorsa her iki ceza da ayrı ayrı uygulanacaktır.

Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebepiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesil-

miş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir. 7 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, mükellef veya sorumlunun kanuna aykırı hareketlerinin tesbiti halinde bu cezalardan usulsüzlük cezasının derhal kesilmesi mümkün ise de vergi ziyayı cezası vergi ziyayı ile ilgili olup vergi ziyanının mevcut olup olmadığının ve miktarının tâyini, ekseriyetle vergi incelenmesi yapılmasını gerektirmektedir. İnceleme ise, bir çok hallerde bir müddet devam etmektedir.

Tek fiil ile işlenen çeşitli suçlarda cezanın en ağır kesileceğine göre bu suçların işlendiğinin öğrenilmesi halinde, her hangi bir vergi incelemesi yapılmadan kesilmesi mümkün olan, usulsüzlük cezasının derhal kesilmesi, sonradan yapılacak vergi incelemesi neticesinde, vergi ziyayı dolayısıyla kesilecek vergi ziyayı cezası evvelce kesilen usulsüzlük cezasından fazla bulunduğu takdirde, evvelce kesilen cezaya nazaran noksan kesilen cezanın tamamlanması gerekmektedir.

Buna göre mükellef veya sorumlunun usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir hareketi görüldüğü ve bu fiil ile ziyaa uğratılan vergi miktarının tesbiti mümkün olmadığı takdirde, usulsüzlük cezasının derhal kesilmesi ve daha sonra vergi ziyayı bakımından yapılacak inceleme neticesine göre 336'ncı madde gereğince usulsüzlük cezasına nispeten miktar itibarıyla daha ağır olan vergi ziyayı cezasının da kesilmesi gerekirse aradaki farkın ikmal edilmesi gerekmektedir.

### **2.3. Özellik Arzeden Durumlar**

Gelir idaresi Başkanlığı'nın 18.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.60/6004-947-54534 sayılı özeldesesi aşağıdaki gibidir.

*“..İlgi (c)'de kayıtlı yazınızda, 14/01/1998 tarihinde vefat eden*

.....'in mirasçılarınca kanuni ve ek sürelerden sonra 06/05/2004 tarihinde verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesinde beyan edilen malların istisna haddinin altında kalması nedeniyle vergi ziyayı oluşmadığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 336 ncı madde hükmünün uygulanabilirliği söz konusu olamayacağından, usulsüzlük cezasının kesilmemesi gerektiği düşünülmekle birlikte bu konudaki Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Bilindiği üzere, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, aynı Kanunun 5 inci maddesinde de veraset ve intikal vergisinin mükellefinin, veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıs olacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 21 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 4/1'inci maddesinin 3 üncü paragrafında ise veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız olarak kendilerine mal intikal eden yükümlülerin kanuni süre içinde beyanname vermemeleri halinde, vergi doğup doğmadığına bakılmaksızın adlarına usulsüzlük cezası kesileceği açıklanmıştır.

Bu hükümlere göre, bir kişinin veraset ve intikal vergisinin mükellefi olabilmesi ve kendisinden beyanname istenebilmesi için kendisine veraset yolu ile veya her ne suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde mal iktisap etmesi gerekmektedir. Böyle bir intikalin meydana gelmiş olması halinde mükellefler adına vergi tarh edilip edilmediğine bakılmaksızın süresinde verilmeyen beyannameler dolayısıyla usulsüzlük cezası kesileceği tabiidir.

*Kaldı ki, ilgi (b)'de kayıtlı yazınızda da, “.....’in 14/01/1998 tarihinde vefatı üzerine mirasçılarına intikal eden mallara ilişkin veraset ve intikal vergisi beyannamesi mirasçılar tarafından 07/05/2004 tarihinde kendilerine ikinci ek süre için tebligat yapılmadan önce verilmiştir. Dolayısıyla, usulsüzlük fiili beyannamenin kanuni ve ek süreler geçtikten sonra 07/05/2004 tarihinde verilmesi nedeniyle işlenmiş olduğundan, 2004 yılında yürürlükte bulunan usulsüzlük ceza miktarları dikkate alınarak her bir mirasçı için ayrı ayrı ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir....” şeklinde açıklamaya yer verilmiştir.*

*Bu itibarla, .....’in mirasçılarınca kanuni sürelerden sonra verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesinde beyan edilen mallarla ilgili olarak vergi doğup doğmadığına bakılmaksızın her bir mirasçı için ayrı ayrı ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.*

*Ayrıca, ilgi (c)'de kayıtlı yazınızda sözü edilen konuda veraset ve intikal vergisi beyannamesi idarece mükelleflere herhangi bir tebligat yapılmadan mükelleflerce 06/05/2004 tarihinde verildiğinden vergi ziyat söz konusu olmamakta, dolayısıyla vergi ziya cezası kesilmesine imkan bulunmamaktadır. Bu nedenle, mükellefler adına kesilecek usulsüzlük cezasının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 336 ncı maddesi gereğince uygulanabilirliği mümkün bulunmadığından, bu konuda kıyas yapılması da mümkün değildir.*

*Öte yandan, mükellefler adına kesilecek usulsüzlük cezası ile ilgili olarak Başkanlığımızca hazırlanan ve bir örneği ilişikte gönderilen 06/06/2007 tarih ve 2007/1 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.”*

### 3. FİİL AYRILIĞI

Vergi Usul Kanunu'nun 337'nci maddesinde,

*“Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadar ki, 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 nev'i usulsüzlükten maksat, fiillerin 352'inci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır.”*

hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla usulsüzlük fiili nedeniyle vergi ziyasına neden olunmuş ya da vergi ziyayı fiili ile usulsüzlüğe neden olunmamışsa hem vergi ziyayı cezası hem de usulsüzlük cezası ayrı ayrı kesilecektir.

Ancak Vergi Usul Kanunu 352'nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilecektir.

Aynı nev'i usulsüzlükten maksat, fiillerin Vergi Usul Kanunu 352'nci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır.

#### **Özellik Arzeden Durumlar**

Gelir idaresi Başkanlığı'nın 02.03.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.30/3024-352-487/13090sayılı özelgesi aşağıdaki gibidir.

*“...Yazılardan anlaşıldığı üzere, İliniz ..... Vergi Dairesi mükelleflerinden .....'ın 19/08/1999 tarihinde vefatı üzerine 1999 yılı gelir ver-*

*gisi beyannamesi ve 1999 Temmuz-Eylül dönemi geçici vergi ile aynı dönem katma değer vergisi beyannameleri mükellefin varisi .... adına vasisi .... tarafından 12/04/2000 tarihinde ilgili vergi dairesine verilmiştir.*

*Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler için Vergi Usul Kanununun 352. maddesi uyarınca birinci derece iki kat usulsüzlük cezaları kesilirken 337. madde hükmü her vergi türü için ayrı ayrı dikkate alınmış ve her bir vergi nevine ilişkin usulsüzlük cezası birincisine tam diğerlerine \_ oranında uygulanmıştır.*

*Bunun üzerine kesilen cezaların düzeltilmesi talebiyle defterdarlığınıza yapılan başvuru üzerine konu Bakanlığımıza intikal ettirilmiştir.*

*Bilindiği gibi; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 337. maddesinde, “Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadar ki, 352. maddede usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.*

*Aynı nev’i usulsüzlükten maksat, fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır.” hükmü yer almaktadır.*

*Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, 352. maddede iki derece ve bentler halinde sayılmış olan fiillerden herhangi birinin bir takvim yılı içinde birden fazla işlenmesi halinde birden fazlasının herbiri için birincisine ait cezanın dörtte birinin kesilmesi gerekmektedir. Ancak, 337. madde uyarınca \_ oranının uygulanabilmesi ceza kesilmesini gerektiren fiillerin maddenin aynı derece ve bendinde yer alması şartına bağlı bulunmaktadır. Başka bir anlatımla, maddede vergi türleri itibariyle bir ayırımı gidilmemiş ve usulsüzlük fi-*



*illeri esas alınmış olup, aynı fiilin bir takvim yılı içinde birden fazla işlenmesi halinde birden fazlasının herbiri için \_ oranında ceza uygulanması öngörülmüştür.*

*Bu itibarla, kanuni süresinden sonra verilen ve 352. maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili 1 numaralı bendi uyarınca birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren beyannameler için vergi türleri itibariyle bir ayırım yapılmaksızın vergi beyannamelerinin kanuni süresinden sonra verilmesi fiili nedeniyle birincisi için tam diğerleri için ise dörtte bir oranında usulsüzlük cezası kesilmesi icap etmektedir.”*

#### **4. TEKERRÜR**

Vergi Kanunu'nun 339'uncu maddesinde göre, vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun “Tekerrür” başlıklı 339'uncu maddesi hükmünün uygulanması ile ilgili olarak 15/08/2011 tarih ve VUK-49/2011-7 sayılı sirkülerde yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

Maliye Bakanlığı, vergi cezalarında tekerrüre ilişkin uygulamaya, vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı *ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, tekrar ceza kesilmesi durumunda bu cezanın artırılması şeklinde yön verilmiş;* tekerrürden dolayı artırılarak uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önceki veya sonraki bir tarihte işlenmiş olmasının sonucu değiştirmeyeceği değerlendirilmiştir.

Ancak, yargı mercilerinde ihtilaf konusu yapılan olaylarda, tekerrür hükmünün uygulanması için, tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin, daha önce işlenmiş fiil için kesilmiş ve kesinleşmiş cezadan sonra işlenmiş olması gerektiği yönünde hâsıl olan yargı kararları müstakar hale gelmiştir. Ayrıca, Anayasa Mahkemesi'nin, 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2010/73 sayılı kararında, vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyayı cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören kuralda tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin her halde ilk fiil için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği belirtilmiştir.

*Bu itibarla bundan böyle, bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımlı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir.*

Diğer taraftan, 339'uncu maddede yer alan "...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere..." ibaresi tekerrürün uygulanacağı iki veya beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespiti ile ilgili olup, ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı nev'iden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımlı olarak uygulanması gerekmektedir.

### **Örnek 1:**

Gelir vergisi ve katma değer vergisi mükellefi olan Bay (A), 2009

yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi ziyana sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyayı cezası 01.09.2010 tarihinde vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2010 tarihinde kesinleşmiştir.

Bay (A) Eylül/2010 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini de süresinde vermemiş ve takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında 2.000 TL tutarında vergi ziyana sebep olduğu tespit edilmiştir. 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya bir kez daha vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Buna göre, işlenen ilk fiile ilişkin vergi ziyayı cezası kesinleşmiş olduğundan, kesinleşmeden sonra işlenen ikinci fiilden dolayı 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya kesilen ceza, tekerrür hükmü nedeniyle % 50 artırımlı olarak ve 3.000 TL tutarında uygulanacaktır.

## **Örnek 2:**

Gelir vergisi mükellefi olan Bay (A), 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi ziyana sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyayı cezası 01.09.2010 tarihinde vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2010 tarihinde kesinleşmiştir.

Bay (A)'nın 2008 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini süresin-

de vermesine rağmen matrahı düşük gösterdiği için verginin 500 TL eksik tahakkuk ettirilmesine ve bu suretle vergi ziyana neden olduğu, vergi incelemesi sonucu 02.05.2011 tarihinde tespit edilmiştir. Buna göre, daha evvel kesinleşmiş bir ceza bulunsa da, kesinleşmiş bu ceza daha sonra işlenmiş bir fiil nedeniyle kesilmiş olduğundan 2011 yılında kesilecek ceza, artırımı gidilmeksizin uygulanacaktır.

## **5. VERGİ SUÇ VE CEZALARINDA BİRLEŞME:**

Vergi Usul Kanunu'nun 340'ıncı maddesine göre Vergi Usul Kanunu'nda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359'uncu madde yazılı kaçakçılık cezası ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nda vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359'uncu maddeye göre kaçakçılık suçu teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.

## **6. VERGİ CEZASININ KESİLMESİ**

### **6.1. Cezayı Gerektiren Olayın Tespiti**

Vergi Usul Kanunu'nun 364'üncü maddesine göre, vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburidir.

### **6.2. Ceza Kesme Yetkisi**

Vergi Usul Kanunu'nun 365'inci maddesine göre, vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu

vergi dairesi tarafından kesilir. Vergi Usul Kanunu'nun 365'inci maddesinde yer alan bu hüküm bir vergiye bağlı olmadan kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında yeterince açık değildir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında mükelleflerin bağlı olduğu vergi dairesi olsa bile olayı tespit eden vergi dairesi farklı olabilmektedir. Bazende ceza kesilecek kişinin bağlı olduğu bir vergi dairesi de yoktur.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasının ilgili olduğu bir vergi varsa, ceza o vergi yönünden bağlı olunan vergi dairesi tarafından kesilmelidir.

371 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliğine göre, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında mükellefin bağlı olduğu bir vergi dairesi yoksa (mükellef olmayan kişilerin satın aldıkları mallar ve hizmetler için belge almadıklarının tespiti halinde kesilecek özel usulsüzlük cezası ) ceza uygulamasında, belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayanlara verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçecektir. Cezanın, tutanağın alıcıya verildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde, tespit yapıldığı yeri yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairesine ödenmesi esastır. Cezanın ödeneceği vergi dairesi tutanağa yazılacak ve tutanağın bir örneği de tutanakta belirtilen vergi dairesine gönderilecektir. Adına tutanak düzenlenenler bu cezayı tutanağın kendilerine verilen örneğini ibraz etmek ve tutanakta belirtilen vergi dairesini belirtmek suretiyle başka bir vergi dairesine de ödeyebileceklerdir.

### **6.3. Ceza İhbarnamesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 366'ncı maddesine göre kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur.

Ceza ihbarnamesinde aşağıdaki bilgiler bulunur :

1. İhbarnamenin sıra numarası;
2. Tanzim tarihi;
3. İlgililerin soyadı, adı ve unvanı;
4. Varsa mükellef numarası; (Mükellef hesap numarası)
5. İlgilinin açık adresi;
6. Olayın izahı; (Kanununun madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirmek suretiyle)
7. Olayın ilgili bulunduğu vergilendirme veya hesap dönemi;
8. Varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve numarası;
9. Varsa tekerrür ve içtima durumu;
10. Vergi cezasının hesabı ve miktarı;
11. Vergi mahkemesinde dava açma süresi.

Cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır.

## **7. CEZALARIN ÖDENMESİ VE KALKMASI**

### **7.1. Ödeme**

Vergi Usul Kanunu'nun 368'inci maddesine göre; vergi cezaları, cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten; cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir

## 7.2. Yanılma

Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesine göre; “Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

*Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.” (6009 sayılı Kanununun 14 üncü maddesiyle değişen madde Yürürlük; 01.08.2010)*

Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinin 6009 sayılı Kanunla değiştirilmeden evvelki hükmüne göre bir mükellefin kendisine yetkili makamların yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde değişiklikten önceki izahata veya içtihadı uygun hareket eden mükelleflere bu fiilleri cezayı gerektirse dahi vergi cezası kesilmemekteydi.

Yapılan değişiklikle, maddenin birinci fıkrasında belirtilen hallerin mevcudiyeti halinde, vergi cezası kesilmemesine ilave olarak, 1/8/2010 tarihinden geçerli olmak üzere, gecikme faizi hesaplanması da hükme bağlanmıştır. Buna göre, bir mükellef veya vergi sorumlusunun yetkili makamlarca kendisine yapılan izahata (verilen özelgeye) uygun hareket etmesi ve bilahare bu izahatın yanlış olduğunun anlaşılması veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde, mükellef veya vergi sorumlusu adı-

na yapılacak tarhiyat dolayısıyla vergi ziyai cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Diğer taraftan yetkili makamların, vergilendirme ile ilgili bir konuda, genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler, yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacak olup, geriye dönük olarak uygulanamayacaktır.

Genel tebliğ veya sirkülerin iptal davasına konu edilerek yargı mercilerince iptaline karar verilmesi durumunda, iptal kararının işlemin tesis edildiği tarihe kadar geriye yürütülmesi zorunlu olduğundan, maddeyle getirilen yeni kural bu durumlar için uygulanmayacaktır. ( 400 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

Vergi Usul Kanununun 413'üncü maddesinde "*Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.*

*Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler.*

*Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez."* hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre mükellefler ve vergi sorumluları, vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından kendileri açısından açık olmayan, tereddüt ettikleri hususlar hakkında yetkili makamlardan yazı ile izahat isteme hakkına sahip olup, yetkili makamlar da mükelleflerin yazı ile yapacakları taleplere yine yazıyla cevap vermek durumunda dırlar.



## Özelgenin Konusu ve Kapsamı

Özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yetkili makamlardan yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüştür.

Özelge talebi, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yapılacak başvuruları kapsamaz.

Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve anılan Kanun'un 124'üncü maddesine göre Maliye Bakanlığı'nca incelenecek olan şikâyet yoluyla müracaat talepleri, özelge kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Aşağıdaki konulara ilişkin olarak yapılan müracaatlar, özelge talebi kapsamında değerlendirilmeyecek ve yetkili makamlar tarafından cevaplandırılmayacaktır.

- Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri,
- Yargıya intikal etmiş olaylara ilişkin özelge talepleri,
- Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili özelge talepleri,
- Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve izahat talepleri,
- Mücbir sebep hali ilanı, vergi borçlarının terkinin, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konulara ilişkin talepler.

Öte yandan, mükellefler ve vergi sorumluları tarafından sözlü ya da yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun veya 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanun'u uyarınca yapılan talepler, özelge kapsamında değerlendirilmeyecektir. Söz konusu taleplerin gereği, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ilgili birimlerince ve ilgili mevzuat çerçevesinde yerine getirilecektir.

### **Özelge Tayininde Yetkili Makam**

Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, gereksiz yazışmaların önlenmesi ve işlemlerin daha kısa sürede sonuçlandırılması amacıyla özelge tayinine Vergi Dairesi Başkanlıkları, Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde ise Defterdarlıklar yetkili kılınmıştır.

Buna göre mükellef ve vergi sorumluları, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan değil, doğrudan yetkili Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlıklardan özelge talep edeceklerdir.

### **Özelge Talebinde Bulunabilecekler**

Mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekilleri özelge talebinde bulunabileceklerdir.

Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunamayacak olup, talebin üyelerin kendileri tarafından yapılması gerekmektedir.

### **Özelge Talebinin Yapılacağı Yer**

Özelge taleplerinin, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlığına yapılması gerekmektedir.

kanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara yapılması esastır.

Öte yandan, diğler mükellef veya vergi sorumlularının, ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara; ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanların ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıklarından herhangi birine başvurmaları gerekmektedir.

### **Özelge Talep Formu**

Özelge talepleri, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde bir örneği yer alan “Özelge Talep Formu” kullanılmak suretiyle yapılacaktır. Söz konusu form kullanılmaksızın yapılacak özelge talepleri kabul edilmeyecektir.

### **Özelgenin Hukuki Sonuçları**

Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları vergi cezası kesilmeyecek hallerden biri olarak sayılmış, 413'üncü maddesinde de alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmeyeceği belirtilmiştir.

Buna göre, kendisine verilen özelgeye uygun hareket eden mükellef veya vergi sorumlusuna, bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmeyecektir.

Öte yandan, mükellef ve vergi sorumlularının vergi cezasına muhatap tutulmamaları için, kendilerine verilmiş olan özelgenin, vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden önce yapılan taleplere ilişkin olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle 369 ve

413'üncü maddeler itibariyle özelge, yetkili makamlarca verildiği tarihten önce gerçekleştirilen işlemlerden dolayı vergi cezası kesilmesini engellemeyecektir.

Diğer taraftan, özelge kapsamında olmadığı belirtilen hallerin varlığına rağmen, idarece verilmiş olan özeldeler de 369 ve 413'üncü maddeler açısından hüküm ifade etmeyecektir. ( 395 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ) ( Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik )

### **7.3. Ölüm**

6183 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde, borçlunun ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında bu Kanun hükümlerinin tatbik edileceği ve borçlunun ölümünden önce başlanılmış olan işlemlere devam edileceği açıklanmıştır.

Borçlunun ölümünden önce 6183 sayılı Kanun çerçevesinde başlatılmış takip işlemlerinin tereke üzerinde devam ettirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, Kanunun 50'nci maddesi gereğince tereke hakkındaki takip işlemleri ölüm günü dahil 3 gün süre ile durdurulacak, 3'üncü günün bitiminden itibaren takip işlemlerine devam edilecektir.

Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren hallerde ise takip işlemleri durdurulacak, terekenin tasfiyesini yürüten mercie takibi gereken amme alacakları bildirilecektir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 590 ve 619'uncu maddeleri gereğince defter tutmaya karar verilmesi halinde, defter tutma işlemlerinin devam ettiği süre içinde terekeye dahil mal varlıklarının satışı yapılamayacaktır.

*Ancak, VUK Madde 372'nci maddesinde yapılan düzenleme ile mükellefin ölümü halinde, mükellefin adına kesilmiş ve kesilecek usulsüzlük, özel usulsüzlük, vergi ziyayı vb. vergi cezaları kesilmez, kesilmişse vergi dairesi tarafından terkin edilmesi gerekir.*

Diğer taraftan “gecikme zammı ve faizinin” bir vergi cezası olmadığı da dikkate alınmalıdır.

#### **7.4. Mücbir Sebep**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre:

-Vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,

-Vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,

-Kişinin iradesi dışında vuku bulan mecburi gayubetler,

-Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulması;

gibi haller mücbir sebep halleri sayılmış olup, kanunda yer alan “gibi haller” ibaresi ile de bu olaylara benzeyen olayların mücbir sebep kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 373'üncü maddesine göre; aynı Kanunun 13'üncü maddesinde yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vuku geldiği malum ise veya tevsik veya ispat olunursa vergi cezası kesilmez.

#### **7.5. Ceza Kesmede Zamanaşımı**

Vergi Usul Kanunu'nun 374'üncü maddesine göre; aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez.

1. Vergi ziyayı cezasında cezanın bağı olduğu 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.

## **7.6. Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar**

Vergi Usul Kanunu'nun 375'inci maddesinde, vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltileceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesine göre vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki ana grupta toplanmıştır.

### **a) Hesap hataları : (VUK Md. 117)**

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların

veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

#### **b) Vergilendirme hataları : (VUK Md.118)**

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. (VUK Md. 120)

## 7.7. Ceza İndirimi

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesine göre; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri,

İndirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

## 8. UZLAŞMA

Vergi Usul Kanunu'nun Ek Madde 1-11'nci maddelerinde düzenlenen uzlaşma müessesesi, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki farklı şekilde düzenlenmiştir.

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” mükellef adına henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden önce yani, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalara ilişkin vergi inceleme rapor-



larının vergi dairesi kayıtlarına girmeden ihbarnameler düzenlenmeden önce gerçekleşmesidir.

“Tarhiyat Sonrası Uzlaşma” ise mükellef adına vergi salınması ve ceza kesilmesi durumunda yani vergi dairesi tarafından ihbarnameler düzenlendikten sonra gerçekleşmesidir.

Ancak mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmadan sadece birini talep edebilir.

Usulsüzlük cezalarının uzlaşması, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma açısından farklılık göstermektedir. Bu farklılık Vergi Usul Kanunu’ndan değil, Vergi Usul Kanunu’nun Ek Madde 1 ve Ek Madde 11 gereğince çıkarılan Uzlaşma Yönetmeliği ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinden kaynaklanmaktadır.

Bu yönetmelikler çerçevesinde, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına giren usulsüzlük cezaları , tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmemektedir. İlgili maddeler aşağıdaki gibidir.

- ✓ Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (**Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç**) girer.
- ✓ Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; ikmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (**usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ve 359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyama sebebiyet**

**verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) girer.**

Tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına giren vergi ve cezalar ile kapsam dışında kalan vergi ve cezalar ise tabloda gösterilmiştir.

<b>TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN</b>	
<b>KAPSAMINA GİREN VERGİ VE CEZALAR</b>	<b>KAPSAMI DIŞINDA KALAN VERGİ VE CEZALAR</b>
<p>Vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak,</p> <p>✓ Vergi, Resim ve Harçlar</p>	<p>Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verilmesi nedeniyle tarh edilecek,</p> <p>✓ Vergiler İle Kesilecek Cezalar</p>
<p>Yukarıda belirtilen vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak kesilecek,</p> <p>✓ Vergi Ziyat Cezası, ✓ Usulsüzlük ✓ Özel Usulsüzlük Cezaları</p>	<p>Kaçakçılık suç ve cezalarına iştirak nedeniyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek</p> <p>✓ Vergi İle Kesilecek Cezalar</p>
<b>TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN</b>	
<b>KAPSAMINA GİREN VERGİ VE CEZALAR</b>	<b>KAPSAMI DIŞINDA KALAN VERGİ VE CEZALAR</b>
<p>Kaçakçılık dışındaki fiiller sonucu vergi ziyana sebebiyet verilen durumlarda tarh edilen</p> <p>✓ Vergiler İle Kesilen Vergi Ziyat Cezaları</p>	<p>Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verilmesi nedeniyle tarh edilecek,</p> <p>✓ Vergiler İle Kesilecek Cezalar</p>
<p>Mükellefler tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile VUK'nun 371 inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen</p> <p>✓ Vergilere İlişkin Olarak Kesilen Vergi Ziyat Cezaları</p>	<p>Kaçakçılık suç ve cezalarına iştirak nedeniyle</p> <p>✓ Kesilecek Cezalar</p> <p>✓ Usulsüzlük cezaları</p> <p>✓ Özel usulsüzlük cezaları</p>

Usulsüzlük cezalarının uzlaşması, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmekte olup, tarhiyat öncesi uzlaşma aşağıda tüm yönleriyle açıklanmıştır.

## **8.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi**

### **Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinde Bulunabilecekler**

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 8'inci maddesinde açıklandığı üzere, uzlaşma talebinin,

- ✓ Mükellefin bizzat
- ✓ Noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle)

yapılması gerekir.

### **Uzlaşma Talep Edilmesi**

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 8'inci maddesinde **açıklandığı üzere, uzlaşma talebi uzlaşma talep etmeye yetkili kişiler tarafından yazılı** olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına başvurması şarttır.

Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması, ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçer.

### **Uzlaşma Talep Süresi**

Nezinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.

İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanasının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez. (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 9)

## **8.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Gününün Tespiti**

Vergi incelemesini yapan, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Bu Yönetmeliğin 11 inci maddesine göre yapılacak uzlaşmaya davet yazılarında uzlaşma günü de mükellefe bildirilir. ( Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 10 )

Yönetmeliğin “Uzlaşmaya Davet” başlıklı 11’ inci maddesi ise aşağıdaki gibidir.

*“Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir.*

*Uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih, muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce tebliğ olunur.*

*İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir.*

*Tebliğ işleminde, posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ usulü uygulanır. İnceleme yapanın bizzat tebliğ yapması da mümkündür.”*

Öte yandan, muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir. (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 12 )

Mükellefin uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilmesinin sağladığı avantaj, daha sonra mükellef isterse tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kullanması olmaktadır. Aksi halde, uzlaşmanın temin edilemediği durumda, mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkmaktadır.

### **8.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmelerine Katılabilecek Kişiler**

**Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine katılabilecek kişiler aşağıda sayılmıştır.**

- ✓ Mükellef,
- ✓ Noterden alınan vekâletname ile vekili (vekâletnamelerde “uzlaşma” ibaresinin bulunması şarttır),

- ✓ Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarla, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri.

Mükellefin veya resmi vekâletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar. (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 15 )

#### **8.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Kısmi Uzlaşma**

Mükellefler, verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma görüşmesi sırasında matrahın bir kısmı için de uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir.

Kısmi uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 16 )

#### **8.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmesinin Sonuçları**

##### **Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Vaki Olması**

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile topla-

nan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir.

### **Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Temin Edilememesi**

Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile vergi incelemesi yapana komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde, bu hususu belirten tutanağın bir örneğinin muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örneği de inceleme yapana tevdi edilir.

Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, inceleme yapan bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Bu bildirim, vergi dairesine gönderilecek rapora uzlaşma tutanağının bir örneğinin eklenmesi suretiyle de yapılabilir.

### **Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Vaki Olmaması**

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılmayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır.

Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporu-

nun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir. (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 16 )

### **8.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği**

Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz.

Mükellefler bu Yönetmelik uyarınca, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanun'un 376'ncı maddesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler.( Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 17)

### **8.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Ödeme Zamanı**

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmiş kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. ( Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 19 )



Öte yandan, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanun'un 112'nci maddesine göre (bu verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için) gecikme faizi hesaplanır. (VUK Ek Madde 11)

### **8.8. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonların Oluşumu**

Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu

Vergi Müfettişlerince, Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu, Başkanlıkça belirlenecek biri başkan olmak üzere üç Vergi Müfettişinden oluşur.

Başkanlık, Grup Başkanlıklarında oluşturulacak uzlaşma komisyonlarında görev alacak Vergi Müfettişlerinin belirlenmesi yetkisini Grup Başkanlıklarına devredebilir.

Grup Başkanlıklarında, gerektiğinde birden fazla komisyon oluşturulabilir.

Vergi Müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde komisyon; ekip başkanının başkanlığında, başkan dâhil üç Vergi Müfettişinden oluşur. Komisyonun üç Vergi Müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon, iki Vergi Müfettişi ile ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) oluşur.

İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka Vergi Müfettişi seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli Vergi Müfettişi, komisyon başkanı olur.

İncelemeyi yapanlar bu maddeye göre oluşacak komisyonlara üye

olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler.

Gerektiğinde ekip başkanı, Başkanlıktan komisyona katılmak üzere Vergi Müfettişi talep edebilir.

Ayrıca, incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona üye olamazlar. (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 5)

### **İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu**

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerinde komisyon; Vergi Dairesi Başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde komisyon; Defterdarın veya tevkil edeceği Defterdar Yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile Gelir Müdürlüğü görevini ifa eden müdürden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde Defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü komisyon üyesi olarak belirler.

Bu madde kapsamındaki komisyonlar üç kişiden oluşur.

Gerektiğinde yukarıda belirtilen kriterler çerçevesinde birden fazla komisyon oluşturulabilir.

İncelemeyi yapanlar, komisyon üyesi olamazlar. Ancak açıklamalar-

da bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak edebilirler.

Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonunda görev yaparlar.

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryahizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir. (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 6)

### **Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu**

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, gerek gördüğü hallerde uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir.

Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri Başkanlıkça veya yetki verilmesi halinde ilgili Grup Başkanlığınca belirlenir. (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 6)

### **8.9. Uzlaşma ve Mali Tatil**

1 Sıra No'lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğinde, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatta, vadesi mali tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi, tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin süreler ile mali tatil süresince bilgi isteme ve tebligat işlemleri açıklanmıştır.

### 8.9.1. İkmalen Re’sen veya İdarece Yapılan Tarhiyatta Vadesi Mali Tatile Rastlayan Vergi Resim ve Harçlar İle Vergi Cezaları ve Gecikme Faizlerinin Ödeme Süresi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesine göre ikmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

İkmalen, re’sen veya idarece yapılan ve yargı organlarına intikal etmiş olan tarhiyatlarda ise yargı organlarının tasdik veya tadilen tasdik edilen tutarların ödeme süresi, “Vergi Mahkemesi/Bölge İdare Mahkemesi/Danıştay Kararına Göre Vergi/Ceza İhbarnamesi (Bildirim)”nin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren bir aydır.

5604 sayılı Kanununun 1 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendine göre, ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyata ilişkin olup **vadesi mali tatile rastlayan** vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır.

#### Örnek 1 :

Mükellef (C), adına yapılmış olan re’sen tarhiyata karşı uzlaşma talep etmiş, uzlaşma günü olarak belirlenen 18 Haziran 2007 tarihinde yapılan görüşme sonucunda da uzlaşma vaki olmuştur. Uzlaşmaya ilişkin tutanağa göre tahakkuk eden tutarların vadesi 18 Temmuz 2007 tarihi olup, bu tarih mali tatile rastlamaktadır. Mali tatil, 2007 yılı için 20 Temmuz 2007 tarihinde sona ereceğinden, uzlaşma yoluyla kesinleşmiş olan tutarların ödeme süresi 20 temmuz tarihini takip eden gündən itibaren yedi gün uzayacak ve 27 Temmuz 2007 tarihi mesai saati bitiminde sona erecektir.

## **Örnek 2 :**

Mükellef (D)'nin, adına yapılmış olan ikmalen tarhiyatı vergi mahkemesi nezdinde dava konusu yapması ve mahkemenin tasdik şeklindeki kararı üzerine, vergi dairesince düzenlenen “Vergi Mahkemesi/Bölge İdare Mahkemesi/Danıştay Kararına Göre Vergi/Ceza İhbarnamesi (Bildirim)” 12 Haziran 2007 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Buna göre, mahkeme kararı üzerine tahsil edilebilir hale gelmiş olan tutarların vadesi 12 Temmuz 2007 tarihi olacaktır. Vade mali tatile rastladığından, yukarıdaki örnekte olduğu gibi mahkeme kararı üzerine tahsil edilebilir hale gelmiş olan tutarların ödeme süresinin son günü 27 Temmuz 2007 tarihi olmaktadır.

### **8.9.2. Tarh Edilen Vergilere ve/veya Kesilen Cezalara Karşı Uzlaşma Talep Etme Amacıyla Yapılacak Başvurulara İlişkin Süreler**

İkmalen, re'sen veya idarece yapılmış olan tarhiyatlara karşı mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunma süresi, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür. Başvuru süresinin son gününün mali tatile rastlaması halinde söz konusu süre, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır.

Dileyen mükelleflerin, adlarına tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı mali tatil süresi içinde de uzlaşma veya cezada indirim talebinde bulunabilmesi mümkündür.

## **Örnek 1 :**

5 Haziran 2007 tarihinde tebliğ edilmiş olan ikmalen tarhiyata ilişkin vergi/ceza ihbarnamesi üzerine, uzlaşma talep etme veya Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesine göre cezada indirim talebinde bulunma süresi 5 Temmuz 2007 tarihinde sona erecek olup, bu tarih mali tatile rastlamaktadır. Yukarıda yer alan açıklamalara göre, anı-

lan haklardan yararlanma süresi, mali tatilin sona erdiği 20 Temmuz 2007 tarihini takip eden günden itibaren yedi gün uzayacak ve 27 Temmuz 2007 tarihinde (bu tarih dahil) sona erecektir.

Öte yandan, gerek tarhiyat öncesi gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşmayla ilgili olarak, mükelleflerin bu yönde bir talebi olmadığı müddetçe, mali tatil süresi içinde uzlaşma günü verilemeyecektir.

### **Örnek 2 :**

Vergi inceleme elemanı tarafından 2007 yılının Mayıs ayında mükellef (E)'nin işyerinde incelemeye başlanılmış, incelemeye ilişkin son tutanak 18 Haziran 2007 tarihinde düzenlenmiş ve mükellefçe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmuştur. Mükellefin 10 Temmuz 2007 tarihinin uzlaşma günü olarak belirlenmesine yönelik talebi üzerine (uzlaşma gününden en az 15 gün önce) bu tarih mükellefe bir yazıyla 22 Haziran 2007 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Bu durumda, mükellefin talebi üzerine uzlaşma günü mali tatil süresi içinde bir tarih olarak belirlendiğinden, uzlaşma görüşmesinin belirlenen tarihte yapılmasına engel bir durum söz konusu olmayacaktır.

### **8.9.3. Mali Tatil Süresince Bilgi İsteme ve Tebligat İşlemleri**

5604 sayılı Kanununun 1'inci maddesinin (5) numaralı fıkrasında, "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." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu fıkra hükmüne göre vergi/ceza ihbarnameleri mali tatil

süresi içinde mükellefler ile vergi ve ceza sorumlularına bildirilmeyecek; tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde ise süre mali tatil süresince işlemeyecektir.

İkmalen, re'sen veya idarece yapılmış olan tarhiyatlara karşı mükelleflerin kendilerine tanınan yasal haklardan (dava açma, cezada indirim ve uzlaşma talep etme) herhangi birini kullanma süresi bu tarhiyatlara ilişkin vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olup, tebligatın mali tatil süresi içinde yapılması halinde süre, mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlayacaktır.

### **Örnek 1 :**

Yapılan re'sen tarhiyat sonucu düzenlenen ve 28 Haziran 2007 tarihinde postaya verilen vergi/ceza ihbarnamesinin, posta idaresince 4 Temmuz 2007 tarihinde mükellefe tebliğ edilmesi üzerine, söz konusu tarhiyata karşı mükellefin kendisine tanınan yasal haklardan (dava açma, cezada indirim ve uzlaşma talep etme) yararlanmak için başvuru süresi 3 Ağustos 2007 tarihinde sona erecektir. Ancak, tebligat işlemi mali tatil süresi içerisinde gerçekleştiğinden anılan süre, mali tatilin son gününden (20 Temmuz 2007) itibaren işlemeye başlayacak ve 19 Ağustos 2007 tarihinde sona erecektir. Bu tarihin resmi tatile rastlamasından dolayı da süre, 20 Ağustos 2007 tarihine kadar (bu tarih dahil) uzayacaktır.

Dava açma süresi yönünden ise, 20 Ağustos 2007 tarihinin İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca çalışmaya ara verme süresine rastlaması nedeniyle dava açma süresi, çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü (5 Eylül 2007) izleyen günden itibaren yedi gün uzayacak ve söz konusu sürenin son günü 12 Eylül 2007 tarihi olacaktır.

Öte yandan, mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme

talepleri ile ilgili olarak da yukarıda yer alan açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

Mahsup taleplerine yönelik bilgi isteme talepleri ise mali tatil süresi içerisinde de muhataplarına bildirilebilecek olup, gerek mali tatil süresinden önce gerekse de mali tatil süresi içerisinde gerçekleşen söz konusu bilgi isteme taleplerine ilişkin tebligat işlemlerinde sürenin, mali tatil nedeniyle uzaması söz konusu olmayacaktır.

## **Örnek 2 :**

Mükellef (K), 19 Haziran 2007 tarihinde vergi dairesine verdiği dilekçeyle 2007/04 vergilendirme döneminde istisna uygulanmasından dolayı iadesi gereken katma değer vergisi tutarının diğer vergi borçlarına mahsubunu talep etmiştir. Bunun üzerine vergi dairesinin 26 Haziran 2007 tarihli ve tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde yerine getirilmesi istenilen söz konusu mahsup talebine ilişkin bilgi isteme yazısı, 4 Temmuz 2007 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Tebligat işlemi mali tatil süresi içinde gerçekleştirilmiş olmasına rağmen, bilgi isteme talebine ilişkin süre mali tatil nedeniyle uzamayacak ve 19 Temmuz 2007 tarihinde sona erecektir.

## **9. DAVA AÇMA**

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar" başlıklı 377'nci Maddesi ile "Davanın Konusu" başlıklı 378'nci maddesi aşağıdaki gibidir.

### ***Madde 377***

*"Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.*



*Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.*

*Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.*

*Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.*

*Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir.”*

### **Madde 378**

*“Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.*

*Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.”*

Buna göre, vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar aşağıda açıklanmıştır.

✓ Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen

vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. (VUK Madde 377/1 )

- ✓ Gerçek kişiler bizzat kendileri dava açabilecekleri gibi vekilleri vasıtasıyla da dava açabilirler. Dava ehliyetine sahip kişinin vekili sıfatıyla dava açacak kişinin avukat olması şarttır. ( İYUK.15/d maddesinde açıklandığı üzere; İYUK'nun 3/g bendinde yazılı halde otuzgün içinde 3 ve 5'inci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak yahut (c) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuzgün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin red-dine karar verilir.)
- ✓ Küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişiler de vergi davalarını kanuni temsilcileri veya bunların avukat vekilleri vasıtası ile açabilirler.
- ✓ Vergi dairesi, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.

Öte yandan vergi mahkemesinde dava açabilmek için;

- ✓ Verginin tarh edilmesi,
- ✓ **Cezanın kesilmesi,**
- ✓ Tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması;
- ✓ Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

Ayrıca, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.

Ancak;

- ✓ Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.
- ✓ “..... ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz.....” (İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/3. Maddesi ) hükmü çerçevesinde, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılabileceği, dolayısıyla yükümlülerin beyan ettikleri matraha ilişkin olarak ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olduğu anlaşılmaktadır.

### 9.1. Dava Açma Süresi

2577 Sayılı İYUK'nun “Dava açma süresi” başlıklı 7'nci maddesinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde;

Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde,

- ✓ Danıştayda ve İdare Mahkemelerinde 60 (altmış) gün,
- ✓ Vergi Mahkemelerinde 30 ( otuz ) gündür.

Bu süreler;

- ✓ İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirim yapıldığı,
- ✓ Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği;

Tarihi izleyen günden başlar.

- ✓ Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre son ilan tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün sonra işlemeye başlar.
- ✓ İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz.

Özel kanunlarında ayrı hüküm bulunduğu, dava açmada genel süre değil özel süre geçerli olacaktır. Vergilendirmede özel dava açma süreleri 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun da yer almaktadır.

Buna göre;

- ✓ Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren,(AATUHK Mad.15)
- ✓ Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz tatbik olunanlar, ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren,( AATUHK Mad.20)
- ✓ Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren, (AATUHK Mad.58)

**7 (yedi) gündür.**

## **9.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda Dava Açma Süresi**

**Tarhiyat öncesi uzlaşma** görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanamaz ise vergi dairesine gelen inceleme raporunda önerilen matrah veya matrah farkı üzerinden vergi dairesince gerekli tarh işlemi yapılır.

Uzlaşılamayan söz konusu vergi ve cezaya ilişkin olarak ilgili vergi dairesince yapılacak tarhiyat nedeniyle düzenlenen, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini takip eden otuz (30) günlük dava açma süresi içinde dava açılabilir.

**Tarhiyat sonrası uzlaşma** mükellefin veya ceza muhatabının uzlaşma kapsamında bulunan vergi ve/veya cezalar için uzlaşma talep etmesi halinde, uzlaşmanın talep edildiği tarih itibariyle dava açma süresi durmaktadır. Uzlaşma sağlanamaması durumunda, bu hususa ilişkin tutanağın mükellefe tebliğ tarihinden itibaren ise dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam eder. Dava açma süresi yeniden işlemeye başladığında, dava açmak için on beş (15) günden fazla bir zaman kalmışsa bu süre içinde dava açılmalıdır. Ancak dava açma süresi bitmiş veya on beş (15) günden az kalmışsa dava açma süresi on beş (15) gün daha uzar.

## **9.3. Düzeltme Talepleri Reddedilen Mükelleflerin Dava Açma Süresi**

Düzeltme talebinin yapıldığı tarihte otuz (30) günlük dava açma süresinin geçmemesi durumunda kalan süre içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Düzeltme talebinde bulunulduğu tarihte, otuz (30) günlük dava açma süresinin bitmiş olması halinde ise, vergi mahkemesinde dava

açma imkânı olmadığından, bu durumda mükellefler Maliye Bakanlığı'na şikâyet yoluyla düzeltme talebinde bulunabilirler. Bakanlığın bu talebi reddetmesi veya altmış (60) gün içinde cevap vermesi halinde mükelleflerin dava açma hakkı yeniden doğar. Söz konusu red yazısının tebliğini veya cevap vermeyerek geçirilen altmış (60) günün bitimini izleyen günden itibaren otuz (30) gün içinde dava açılabilir.

#### **9.4. Mali Tatil**

5604 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında, dava açma sürelerinin malî tatil süresince işlemeyeceği ve malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlayacağı açıklanmıştır.

1 Sıra No'lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğinde yapılan düzenleme ise aşağıdaki gibidir.

#### **Dava açma süreleri**

İkmalen, re'sen veya idarece yapılmış olan tarhiyatlara karşı mükelleflerin dava açma süresi, tarhiyata ilişkin vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür.

Dava açma süresinin mali tatile rastlaması halinde süre, mali tatil süresince işlemeyecektir. Mali tatil nedeniyle uzayan dava açma süresinin son gününün 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca çalışmaya ara verme süresine rastlaması durumunda ise dava açma süresi, çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen günden itibaren yedi gün uzayacaktır.

#### **Örnek :**

Yapılan ikmalen tarhiyat sonucu düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinin 18 Haziran 2007 tarihinde mükellefe tebliğ edilmesi durumun-

da, söz konusu tarhiyata karşı dava açma süresi 18 Temmuz 2007 tarihinde sona erecektir. Ancak, 2007 yılı için mali tatil 3 Temmuz 2007 tarihinde başladığından, söz konusu sürenin mali tatile rastlayan 16 günlük kısmı işlemeyecek ve dava açma süresi mali tatilin sona erdiği tarihten itibaren 16 gün uzamak suretiyle 5 Ağustos 2007 tarihi mesai saati bitiminde sona erecektir. 5 Ağustos 2007 tarihinin de 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca çalışmaya ara verme süresine rastlaması nedeniyle dava açma süresi, çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü (5 Eylül 2007) izleyen günden itibaren yedi gün uzayacak ve söz konusu sürenin son günü 12 Eylül 2007 tarihi olacaktır.

### **9.5. Adli Tatil**

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Sürelerle İlgili Genel Esaslar" ve "Çalışmaya Ara Verme" ile ilgili 8 ve 61'inci maddeleri ile 2575 Sayılı Danıştay Kanununun "Çalışmaya Ara Verme" ile ilgili 86'ncı maddeleri aşağıdaki gibidir.

#### **"Madde 8-**

- 1. Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.*
- 2. Tatil günleri sürelerle dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar.*
- 3. Bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır."*

### **“Madde 61-**

1. (Değişik birinci cümle: 8/8/2011-KHK-650/11 md.) Bölge idare, idare ve vergi mahkemeleri her yıl bir eylülde başlamak üzere, yirmi temmuzdan otuzbir ağustosa kadar çalışmaya ara verirler. Ancak, yargı çevresine dahil olduğu bölge idare mahkemesinin bulunduğu il merkezi dışında kalan idare ve vergi mahkemeleri çalışmaya ara vermeden yararlanamazlar. Bu mahkemeler, 62 nci maddede sınırlamaya tabi olmaksızın görevlerine devam ederler.

2. Ara verme süresi içinde; bölge idare mahkemesi başkanının önerisi üzerine, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca, her bölge idare mahkemesi merkezinde idare ve vergi mahkemesi başkan ve üyeleri arasından görevlendirilecek üç hakimin katıldığı bir nöbetçi mahkeme kurulur. Nöbetçi kalanlardan en kıdemli başkan, yoksa en kıdemli üye nöbetçi mahkemenin başkanlığını yapar.

3. Çalışmaya ara vermeden yararlanamayanlar ve nöbetçi kalanların yıllık izin hakları saklıdır.”

### **“ Madde 86 -**

1. (Değişik: 8/8/2011-KHK-650/9 md.) Danıştay daireleri her yıl bir eylülde başlamak üzere, yirmi temmuzdan otuz bir ağustosa kadar çalışmaya ara verirler.

2. Ara verme süresi içinde çalışmak üzere; bir daire başkanı ile dört üyeden ve bir yedek üyeden oluşan bir nöbetçi daire kurulur. Yedek üye aynı zamanda Genel Sekreterlik görevini yapar.

3. Bu dairenin başkanı ile üyeleri, Danıştay dairelerinin başkan ve üyeleri arasından karma olarak Başkanlar Kurulu tarafından seçilir. Ayrıca lüzumu kadar savcı ve tetkik hakimi görevlerine devam ederler.



4. Çalışmaya ara verme süresi içinde görevli olarak kalanlar hariç olmak üzere Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, daire başkanları ve üyeler ile savcılar ve tetkik hakimleri çalışmaya ara verirler. Bu süre içinde Danıştay Başkanına, nöbetçi daire başkanı vekalet eder.

5. Danıştay'da çalışan diğer memurlar çalışmaya devam ederler. Ancak, çalışmaya ara verme süresi içinde işin icaplarına göre görevde kalmaları lüzumlu görülmeyen memurlar kanuni izinlerini kullanırlar.

6. Çalışmaya ara verme süresi içinde görevleri başında kalanların yıllık izin hakları saklıdır.”

Buna göre, Danıştay Daireleri, Bölge idare, idare ve vergi mahkemeleri her yıl 20 Temmuz-31 Ağustos döneminde çalışmaya ara verirler. Dava açma süresi adli tatile (20 Temmuz-31 Ağustos arası) denk gelirse, adli tatilin bittiği tarihten itibaren 7 gün uzar.

## **9.6. Yürütmenin Durdurulması**

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun “Yürütmenin Durdurulması” ile ilgili 27'nci maddesi aşağıdaki gibidir.

“1. Danıştay da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz.

2. (Değişik: 2/7/2012 - 6352/57 md.) Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındık-

*tan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir. Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Sadece ilgili kanunun hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemez.*

*3. (Ek: 2/7/2012 - 6352/57 md.) Dava dilekçesi ve eklerinden yürütmenin durdurulması isteminin yerinde olmadığı anlaşılırsa, davalı idarenin savunması alınmaksızın istem reddedilebilir.*

*4. Vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzluklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.*

*5. Yürütmenin durdurulması istemli davalarda 16 ncı maddede yazılı süreler kısaltılabileceği gibi, tebliğin memur eliyle yapılmasına da karar verilebilir.*

*6. Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hakim tarafından çözümlenir. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimse-lerden teminat alınmaz.*

7. Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hakimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye, kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir.

8. Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır.

9. (Ek: 2/7/2012 - 6352/57 md.) Yürütmenin durdurulmasına dair verilen kararlar onbeş gün içinde yazılır ve imzalanır.

10. (Ek: 2/7/2012 - 6352/57 md.) Aynı sebeplere dayanılarak ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz.

### **9.7. Bölge İdare Mahkemesine İtiraz Başvurusu ve Karar Düzeltme**

2577 Sayılı İYUK'un 45'inci maddesinin 1'inci fıkrasında,

*"... Vergi Mahkemeleri'nin... tek hakimle verdiği nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine itiraz edilebilir"*

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, vergi mahkemesinin verdiği karar olumsuz ve tek yargıla verilen bir karar niteliğinde ( İYUK Madde 15/4) ise, mükellef, vergi sorumlusu ya da ceza muhatabı söz konusu kararı “itiraz” yoluyla bölge idare mahkemesine taşıyabilecektir.

Bölge idare mahkemesine itiraz yoluyla başvurma süresi, İYUK’un 45’inci maddesinin 2’nci fıkrası hükmü gereğince, kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gündür.Eğer itiraz edilecekse bu süre içinde mükellef, vergi sorumlusu ya da ceza muhatabı tarafından bölge idare mahkemesine itiraz yoluyla başvuru yapılmalıdır.

Bu süre içinde bölge idare mahkemesine itiraz yoluyla başvuru hakkı kullanılmazsa, 30’uncu günün sonunda vergiler ve cezalar kesinleşecektir. Bu aşamadan sonra vergi ve ceza muhatabının yargısal başvuru olanağını kalmamaktadır.

İtiraz başvurusunun sonucunda Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilecek kararlar İYUK’un 45’inci maddesinin 4’üncü fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre, Bölge İdare Mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeter görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir, bölge idare mahkemesinin bu kararları kesindir.

Yani Bölge İdare Mahkemesi itiraz başvurusu sonucunda;

✓ Vergi Mahkemesi kararının onanması

- ✓ Vergi Mahkemesi kararı bozması ve işin esası hakkında karar vermesi
- ✓ Vergi Mahkemesi kararını bozması ve dosyayı Vergi Mahkemesi-ne geri göndermesi

şeklinde karar verebilir.

Öte yandan Bölge idare mahkemesinin itiraz üzerine verdiği kararlara karşı, İYUK'un 54'üncü maddesi uyarınca bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğinden itibaren 15 gün içinde karar düzeltme yoluna başvurulabilir.

### **9.8. Danıştay'a Temyiz Başvurusu**

İYUK'un 46'inci maddesinde,

*“1. Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir.*

*2. Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir.”*

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, Vergi Mahkemesinin kurul halinde verdiği karara karşı 30 günlük süre içinde Danıştay'da temyiz yoluna gidebilecektir. Temyiz başvurusunun yapılmaması halinde vergiler ve cezalar 30 günlük sürenin bittiği tarih itibarıyla kesinleşir. Bu aşamadan sonra ilgilinin hiçbir yargısal mercie başvuru olanağı bulunmayacaktır.

## 9.9. Danıştay'ın Vergi Mahkemesinin Kararını Onaması ve Bozması

Temyiz başvurusu üzerine Danıştay,

- ✓ Vergi Mahkemesi kararının onanması
- ✓ Vergi Mahkemesi kararının düzeltilerek onanması
- ✓ Vergi Mahkemesi kararının kısmen onanması, kısmen bozulması
- ✓ Vergi Mahkemesi kararının bozulması

kararlarını verilebilir.

**Danıştay tarafından Vergi Mahkeme kararının onanmasına karar verilmesi**, yani Danıştay Vergi Mahkemesi kararını hukuka uygun bulunması durumudur.

**Danıştay tarafından Vergi Mahkeme kararının düzeltilerek onanması karar verilmesi**, yani temyiz incelenmesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir. (İYUK Madde 49/2)

**Danıştay tarafından Vergi Mahkemesi kararının kısmen onanması, kısmen bozulması**, yani uyuşmazlıkların bir kısmını hukuka uygun bulunması, bir kısmının ise bozulmalarını gerektirecek eksikliklerin bulunması durumudur. İYUK 49/5'inci maddesine göre, kararların kısmen onaylanması ve kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

**Danıştay tarafından Vergi Mahkemesi kararının bozulması**, yani yasada öngörülen bozma nedenlerinden birini taşıması durumunda Danıştay kararı bozar. İYUK Madde 49/1'de öngörülen nedenler ise aşağıdaki gibidir.

- ✓ Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- ✓ Hukuka aykırı karar verilmesi,
- ✓ Usul hükümlerine uyulmamış olunması,

Kararın bozulması halinde dosya, Danıştay’ca kararı veren mahkemeye gönderilir. Mahkeme, dosyayı diğer öncelikli işlere nazaran daha öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir. Vergi mahkemesinin vereceği karar **bozma kararına uymak** veya **eski karara direnmek** şeklinde olur.

İYUK Madde 49/4’üncü maddesine göre, mahkeme bozmaya uymayarak eski kararında ısrar edebilir. İsrar kararının ilgili tarafından temyizi halinde, dava, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir. Danıştay’ın ilgili dava dairesinin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulur; aksi halde onanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

**Bu aşamalarda, verilen karara karşı vergi ya da ceza muhatabının karar düzeltme başvurusu yapma olanağı olduğu için, vergi tarh etme ve ceza kesme şeklindeki işlemlerin kesinleşmesinden söz edilemez.**

### **9.10. Temyiz İncelemesi Üzerine Verilen Karara Karşı Düzeltme Başvurusu**

İYUK ’nun “Karar Düzeltme ” başlıklı 54’üncü maddesi aşağıdaki gibidir.

*“1. Danıştay dava daireleri ve İdarî veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya*

*mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde taraflarca;*

*a) Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,*

*b) Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,*

*c) Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,*

*d) Hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması,*

*Hallerinde kararın düzeltilmesi istenebilir.*

*2. Danıştay dava daireleri ve İdarî veya Vergi dava Daireleri Kurulları ile bölge idare mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağılıdır.*

*3. Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hâkimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar.”*

Buna göre, Danıştay’ın, temyiz incelemesi üzerine, taraflarca kararın kendisine tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesi istenebilecektir. Düzeltmenin istenmemesi durumunda, düzeltme istemi için öngörülen 15 günlük sürenin sonunda tarh edilen vergi ve kesilen ceza kesinleşir.

Düzeltmenin istenmesi durumunda

✓ Düzeltme isteminin reddedilmesi,



- ✓ Düzeltme isteminin kabul edilmesi ve vergi mahkemesinin kararının bozulması,

şeklindeki kararlardan birisinin verilmesi söz konusu olur.

Yukarıda yapılan açıklamalar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

### (Vergi Mahkemesinin Tek Hakim İle Verdiği Kararlar)

Vergi Dairesi'nin Vergi / Ceza İhbarnamesinin Mükellefe Tebliğ		
Vergi/Ceza Muhatabının Vergi Mahkemesi'nde 30 Gün İçinde Davası Açması		
Vergi Mahkemesi Kararı Dava Red	Vergi Mahkemesi Kararı Dava Kabul	
Dava Red İse Vergi Dairesi Tarafından	Dava Kabul İse Mükellef Tarafından	
Vergi Mahkemesi Kararının Tebliğinden İtibaren 30 Gün İçinde Bölge İdare Mahkemesi İTİRAZ		
Vergi Mahkemesi Kararını Onaması	Vergi Mahkemesi Kararını Bozması ve İşin Esası Hakkında Karar Vermesi	Vergi Mahkemesi Kararını Bozması ve Dosyayı Vergi Mahkemesine Göndermesi
Karar Kesindir.	Karar Kesindir.	Vergi mahkemesi Bozma Kararına Uymak Zorundadır. Israr Etme Yetkisi Yoktur.
Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamaz. (İYUK Md.45/5)		
Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde taraflarca karar düzeltme talep edilebilir. (İYUK Md.54/1)		

**(Vergi Mahkemesinin Kurul Halinde Verdiği Kararlar)**

Vergi Dairesi'nin Vergi / Ceza İhbarnamesinin Mükellefe Tebliğ			
Vergi/Ceza Muhatabının Vergi Mahkemesi'nde 30 Gün İçinde Davası Açması			
Vergi Mahkemesi Kararı Dava Red		Vergi Mahkemesi Kararı Dava Kabul	
Dava Red İse Vergi Dairesi Tarafından		Dava Kabul İse Mükellef Tarafından	
<p>Vergi Mahkemesi Kararının Tebliğinden İtibaren 30 Gün İçinde Danıştay TEMYİZ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Vergi Mahkemesi kararının onanması</li> <li>✓ Vergi Mahkemesi kararının düzeltilerek onanması</li> <li>✓ Vergi Mahkemesi kararının kısmen onanması, kısmen bozulması</li> <li>✓ Vergi Mahkemesi kararının bozulması</li> </ul> <p>Şeklinde karar vermekle birlik kararları iki ana başlık altında toplayabiliriz.</p>			
Vergi Mahkemesi Kararının Onaması		Vergi Mahkemesi Kararının Bozulması	
Karar Düzeltme (15 gün içinde) (Mükellef Başvurmuş İse,Vergi Dairesi Vergi Dairesi Başvurmuş İse Mükellef Karar Düzeltme İsteyebilir)		Dosya ilk Vergi Mahkemesine Gönderilir	
Düzeltme Talebi Kabul		Düzeltme talebi Red	
Bozma Kararına Uymak		Bozma Kararına Uymak	
İsrar Kararı		İsrar Kararı	
Davayı Kaybeden Taraf Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunda Temyiz Eder (30 Gün İçinde)		<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Mükellefin Düzeltme Talebi Red edilirse Tarh Edilen Vergi Ve Kesilen Ceza Kesinleşecektir.</li> <li>✓ Vergi Dairesinin Düzeltme Talebi Red edilirse, İdarenin Artık Vergiyi Ve Cezayı İsteme Olanığı Kalmaz.</li> </ul>	
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun temyiz üzerine verdiği kararlar hakkında , bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihinden izleyen onbeş içinde taraflarca Karar Düzeltme talep edilebilir. (İYUK Md.54/1)		Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun temyiz üzerine verdiği kararlar hakkında , bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihinden izleyen onbeş içinde taraflarca Karar Düzeltme talep edilebilir. (İYUK Md.54/1)	

## **9.11. İdari Yargıda Tek Hakimle Çözülecek Davalara İlişkin Sınıır**

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun “ Vergi Mahkemelerinin Görevleri ” başlıklı 6’ncı maddesi ile “Tek Hâkimle Çözümenecek Davalar” başlıklı 7’nci maddesi aşağıdaki gibidir.

### **Vergi Mahkemelerinin Görevleri**

“Vergi Mahkemeleri:

- a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- c) Diğer kanunlarla verilen işleri,

Çözümler.”

### **Tek Hâkimle Çözümenecek Davalar**

“1. Uyuşmazlık miktarı yirmibeşbin Türk Lirasını aşmayan;

- a) Konusu belli parayı içeren idarî işlemlere karşı açılan iptal davaları,
- b) Tam yargı davaları,

İdare mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir.

2. 6 ncı maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri yirmibeşbin Türk Lirasını aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir.

3. Bu tür davaların hakimler arasında dağılımına ilişkin esaslar, işlerde denge sağlanacak biçimde mahkeme başkanı tarafından önceden tespit edilir.”

**(2/7/2012 tarihli ve 6352 sayılı Kanununun 50 nci maddesiyle, bu maddenin (1) ve (2) numaralı fıkralarında yer alan “birmilyar lirayı” ibareleri “yirmibeşbin Türk Lirasını” şeklinde değiştirilmiştir.)**

Öte yandan, 2576 sayılı Kanunun Ek 1’inci maddesinde yapılan düzenlemeye göre, bu Kanunun tek hâkimle çözümlenecek davalara ilişkin 7 nci maddesindeki parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilân edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların on milyon lirayı (on Yeni Türk Lirasını) aşmayan kısımları dikkate alınmaz.

Yukarıdaki fıkra uyarınca her takvim yılı başından geçerli olmak üzere uygulanan parasal sınırların artışı, artışın yürürlüğe girdiği tarihten önce idare ve vergi mahkemelerince nihaî olarak karara bağlanmış davalar ile Danıştay’ın bozma kararı üzerine kararı bozulan mahkemece yeniden bakılan davalarda uygulanmaz.

## 9.12. İdari Yargıda Duruşma Yapılmasına İlişkin Sınır

**2577 Sayılı İYUK'nun “Duruşma ” başlıklı 17'nci maddesi aşağıdaki gibidir.**

*Duruşma:*

*“1. Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.*

*2. Temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır.*

*3. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir.*

*4. 1 ve 2 nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.*

*5. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir.”*

***(2/7/2012 tarihli ve 6352 sayılı Kanununun 55 inci maddesi ile bu fıkroda yer alan “birmilyar lirayı” ibareleri “yirmibeşbin Türk Lirasını” şeklinde değiştirilmiştir.)***

Öte yandan, 2577 Sayılı İYUK'nun Ek 1'inci maddesinde yapılan düzenlemeye göre, Bu Kanunun 17 nci maddesindeki parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun

mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı'nca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların on milyon lirayı (on Yeni Türk Lirasını) aşmayan kısımları dikkate alınmaz.

## **10. VADESİNDE ÖDENMEYEN CEZALAR İLE İLGİLİ OLARAK 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULU HAKKINDAKİ KANUN ÇERÇEVESİNDE VERGİ DAİRESİ İŞLEMLERİ**

### **10.1. Ödeme Emri Düzenlenmesi**

Vergi/Ceza ihbarnamesinin cezaların tebliğ edilmesinden sonra dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, itiraz edilmeyecek duruma gelmesi halinde vergi ve ceza kesinleşmektedir.

Vergi ve cezanın kesinleşmesinden sonra, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere gönderilecek ödeme emri ile ilgili olarak 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde düzenlenmiş olup, madde aşağıdaki gibidir.

*“ Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “ödeme emri” ile tebliğ olunur.*

*Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114'üncü mad-*

*dedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tabik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir.*

*Belediye hududu dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emirleri muhtarlıkça tebliğ olunur. Ödeme emirlerinin muhtarlığa tevdi tarihinden itibaren 15 gün içinde tebligat yapılmadığı takdirde ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimleri ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki bir “ödeme cetveline” alınarak borçlular borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağrılırlar. Ödeme cetveli köy ihtiyar kurulu kapısına bir örneği de köyde herkesin görebileceği umumi bir mahalle 10 gün müddetle asılmak suretiyle tebliğ olunur ve cetvelin asıldığı köy muhtarlığınca müna-di vasıtasıyla ilan olunur. Cetvel asılırken ve indirilirken keyfiyet muhtarlıkça zabıt varakasıyla tespit edilir. Cebren tahsil ve takip ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olur. Borcunu vadesinde ödemeyenlere ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 7 gün içinde bildirmele-ri istenir. ”*

6183 Sayılı AATUHK Seri A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğinde yapılan açıklamalarda dikkate alındığında, vergi dairesi tarafından mükellefe tebliğ edilen ödeme emri ile ilgili bazı hususlar aşağıdaki gibidir.

- ✓ Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu 7 gün içinde borcunu ödemek veya mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir. Mal bildirimi mutlaka bir malın bildirilmesini ifade etmez. Hacı kabil malı olmayan borçluların malları olmadığını bildirmeleri de mal bildirimi hükmündedir.
- ✓ Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 7 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı

takdirde mal bildirimde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur. (6183 sayılı Kanun Madde 60)

- ✓ Borçlu malı olmadığı yolunda bildirimde bulunursa bildirimle birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde en son kanuni ikametgah ve iş adreslerini ve sürekli yükümlüsü olduğu diğer vergi dairelerini ve vergi kimlik numarasını bildirmek, nüfus kayıt suretlerini vermek zorundadır. Bu zorunluluğu geçerli bir özre dayanmadan yerine getirmeyenlerin hapis veya para cezası ile cezalandırılmaları söz konusudur.
- ✓ Madde hükmüne göre asıl olan borcu karşılayacak miktarda mal bildiriminde bulunmaktır. Mal bildirimi servet beyanı olmadığından, borcuna yetecek miktarda mal bildiren amme borçlusunun daha fazlasını bildirmeğe zorlanması mümkün değildir.
- ✓ Tahsil dairesi, alacağını borçlunun mallarının haczi ve satışı suretiyle tahsil etmek istediği takdirde, mutlaka borçlunun mal bildirimindeki mallarını haczetmek mecburiyetinde değildir. Kanun'un 62'nci maddesinde yer alan hüküm dolayısıyla, tahsil dairesi, mal bildirimi dışında kendisi tarafından tespit edilen malları da, mal bildirimindeki mallarla birlikte veya onlara tercihen haczedebilir. Ancak, Kanun'un 62'nci maddesinin son fıkrasına göre tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükellef olduğundan, haciz esnasında ve özellikle de satışta, alacağın kolaylıkla tahsiline yarayacak mallar tercih edilmekle beraber, alacak garanti edildikten sonra amme borçlusunun mağdur edilmemesi gerektiği tabiidir.
- ✓ 6183 sayılı Kanun'un 61'inci maddesine göre, malı olmadığını



veya borcu karşılayacak miktarda malı olmadığını beyan eden amme borçlusu, daha sonra edindiği mallar ile gelirlerindeki artışları edinme ve artış tarihinden itibaren 15 gün içinde tahsil daıresine bildirmekle yükümlüdür. Bu yükümlülüğü yerine getirmeyen borçlular hakkında Kanun'un 112'nci maddesine göre işlem yapılır.

- ✓ Amme borçlusunun tüzel kişi olması halinde, mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü kanuni temsilcisine ait olduğundan, bu yükümlülüğü yerine getirmeyen kanuni temsilciler hakkında hapsen tazyik kararı alınarak uygulanması gerekmektedir.
- ✓ 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesine göre ödeme süresi içinde ödenmeyen bir amme alacağının takibi için düzenlenerek muhatabına tebliğ edilmiş olan ödeme emirlerine karşı borçlu taraıfından 7 gün içinde ilgili idari yargı merciinde (mahkemesinde) Kanununun 58'inci maddesine göre ancak;

- a) Böyle bir borcun olmadığı,
- b) Borcun kısmen ödendiği,
- c) Borcun zamanaşımına uğradığı,

gerekçeleriyle dava açılması mümkün bulunmaktadır.

- ✓ 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinin beşinci fıkrasında "*İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkında ki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamlı tahsil edilir.*" hükmü yer almaktadır.

Madde hükmü ile ödeme emrine dava açan borçlunun tamamen veya kısmen haksız çıkması halinde %10 haksız çıkma zammı alınacağı açıkça belirtilmiştir. Bu düzenleme, ödeme emrine karşı mesnet-

siz dava açılmasını önlemeye yönelik bir düzenleme olduğundan, ödeme emrine karşı açılan davaların reddi halinde kesinleşecek kararlar üzerine %10 zammın uygulanması gerekmektedir.

## 10.2. Haciz

6183 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinin birinci fıkrasında "*Borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur.*" hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, amme alacağının takibinde haciz tatbiki için borçlunun mal bildiriminde bulunması şart değildir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun Kanunda belirtilen süre içerisinde mal bildiriminde bulunmaması halinde, tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarından amme alacağını karşılayacak miktarının derhal haczi gerekmektedir.

Ödeme emri tebliği üzerine mal bildiriminde bulunmayan borçlunun, Kanun'un 60'ıncı maddesine göre hapsen tazyik edilmesi, borçluya ait malların tahsil dairesince haczine engel değildir.

Bu itibarla, amme alacağını süresi içerisinde ödemediği için aynı Kanun'un 55'inci maddesi gereğince kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun 7 gün içerisinde borcunu ödememesi veya mal bildiriminde bulunmaması halinde, hakkında bir taraftan 60'ıncı maddeye göre işlem yapılmakla beraber diğer taraftan da tahsil dairesince tespit edilecek olan malların 62'nci maddeye göre haczedilerek 84'üncü ve müteakip maddelerde açıklandığı şekilde paraya çevrilmesi ve bu suretle amme alacağının tahsilinin sağlanması gerekir.

### 10.3. Mal Varlığı Araştırması

6183 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinde, borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından, amme alacağına yetecek miktarının tahsil dairesince haczolunacağı belirtilmiş ve maddenin ikinci fıkrasında,

*“Maliye Bakanlığı amme alacaklarının takibinde haczolunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şekli, alanı ve kapsamı ile araştırma yapılacak amme alacaklarının türü ve tutarını belirlemeye yetkilidir. Bu yetki alacaklı amme idaresi itibarıyla da kullanılabilir.”*

hükmü yer almaktadır.

### 10.4. Üçüncü Şahıslardaki Menkul Malların Alacak ve Hakların Haczi

6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesinde üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi düzenlenmiştir.

6183 Sayılı AATUHK Seri A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğinde yapılan açıklamalarda dikkate alındığında, üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi ile ilgili bazı hususlar aşağıdaki gibidir.

- ✓ Hamiline yazılı olmayan veya ciro su kabil senede dayanmayan alacaklar ile maaş, ücret, kira vesaire gibi her türlü haklar ve fiilen tutanak düzenlemek suretiyle haczi kabil olmayan üçüncü şahıslardaki menkul mallar, borçlu veya zilyed olan veyahut alacak ve hakları ödemesi gereken gerçek ve tüzel kişiler ile kurumlara haciz keyfiyetinin tebliği suretiyle haczedilecektir. Haczedi-

lecek maaş, ücret, kira, istihkak alacakları gibi süreklilik arz eden alacak borç ilişkisi bulunması halinde ileriye matuf haciz yapılması gerektiği tabiidir.

<b>Haciz Bildirisi Tebliğ Edilmek Suretiyle Yapılacak Hacizler</b>	
<b>KAPSAMA GİREN MAL, HAK VE ALACAKLAR</b>	<b>TEBLİĞ YAPILACAK KİŞİLER</b>
<b>Hamiline yazılı olmayan veya cirosu mümkün bulunmayan senetli alacaklar</b> (Devir ve temlik edilmedikçe 3. şahıstan başkasına geçemeyen alacaklar)	<b>BORÇLU VEYA ZİLYET OLAN VEYAHUT ALACAK VE HAKLARI ÖDEMESİ GEREKEN GERÇEK VE TÜZELKİŞİLER YA DA KAMU KURUMLARI</b>
<b>Maaş, Ücret, Kira vesaire gibi her türlü haklar</b> (intifa hakkı, şirket hissesi, tereke hissesi)	
<b>Filen tutanak düzenlemek suretiyle haczi mümkün olmayan 3. şahıslardaki menkul mallar,</b>	

- ✓ Tahsil dairesi tarafından tebliğ edilecek haciz bildirisinde; üçüncü şahısların bundan böyle borcunu ancak tahsil dairesine ödeyebileceği ve amme borçlusuna yapılacak ödemenin geçerli olmayacağı veya elinde bulundurduğu menkul malı ancak tahsil dairesine teslim edeceği ve malın amme borçlusuna verilmemesi gerektiği, aksi takdirde amme borçlusuna yapılan ödemeler ile malın bedelini tahsil dairesine ödemek zorunda kalacağı hususları ile 79'uncu maddenin üç, dört ve beşinci fıkra hükümlerinin üçüncü şahıslara bildirilmesi gerekmektedir.
- ✓ Haciz bildirisini alan üçüncü şahıslarca, amme borçlusuna borcu olmadığı veya malın yedinde bulunmadığı veya haczin tebliğinin-

den önce borcun ödendiği veya malın tüketildiği ya da kusuru olmaksızın telef olduğu veya alacak borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi ileri sürülecek iddiaların haciz bildirisinin kendilerine tebliğinden itibaren **7 gün içinde** tahsil dairesine yazılı olarak yapılması zorunlu olup, bu zorunluluğun yerine getirilmemesi halinde mal ellerinde ve borç zimmelerinde sayılacak ve haklarında 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır.

Herhangi bir nedenle itiraz süresinin geçirilmesi halinde üçüncü şahıs, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren bir yıl içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açmak ve haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla amme borçlusuna borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını ispat etmek zorundadır.

Menfi tespit davası açılması durumunda amme alacağının takibinin durmayacağı ancak, mahkemece 6183 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde sayılan türden teminat karşılığında takip işlemlerinin durdurulmasına karar verilebileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, üçüncü şahıslarca menfi tespit davasının açılması, bu şahıslar hakkında sürdürülen takibin durdurulması için yeterli olmayıp bu konuda ayrıca mahkemenin takibin durdurulmasına karar vermiş olması gerekmektedir.

Madde hükmüne göre, teminatlar alacaklı tahsil dairelerince alınacak ve haciz varakalarına istinaden haczedilecektir. Mahkeme kararı üzerine teminat gösterilmemiş olması ya da gösterilen teminatın takip konusu alacağı karşılamaması halinde takip muamelesi durmayacaktır. Dava konusu tutarı karşılayacak nitelikte teminat gösterdiğini iddia eden üçüncü şahsın, bu iddiasını takip işlemini durduran mahkemeye intikal ettirmesi gerektiği tabiidir.

✓ Açılan menfi tespit davası sonucunda haksız çıkan üçüncü şahıs

aleyhine, haksız çıktığı tutarın %10'u oranı üzerinden ayrıca inkar tazminatına mahkemelerce hükmedilecektir. Mahkeme kararlarında inkar tazminatına hükmedilmemiş olması halinde yetkili birimlerce temyiz yoluna başvurulması gerekmektedir. Söz konusu tazminatın takibine, 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesine göre düzenlenecek olan ödeme emrinin tebliği ile başlanılacaktır. Bu tazminata, süresinde ödenmemesi halinde gecikme zammı tatbik edilmeyecektir.

- ✓ Üçüncü şahıslar hakkında sürdürülen takip muamelelerinin durdurulmasına ilişkin yargı kararları, asıl amme borçlusu hakkında sürdürülen takibi durdurmayacaktır. Takip konusu amme alacağı'nın asıl amme borçlusundan tahsil edilmiş olması ya da üçüncü şahsın açtığı menfi tespit davasının lehine sonuçlanması halinde ise üçüncü şahıs hakkında sürdürülen takip muamelesine son verileceği tabiidir.
- ✓ 6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesinde düzenlenen bir diğer husus ise, üçüncü şahsın, haciz bildirisi üzerine 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine itiraz etmesi halinde, alacaklı amme idaresinin; bir yıl içinde, üçüncü şahsın yaptığı itirazın aksini genel mahkemelerde açacağı davada ispat ederek, üçüncü şahsın İcra ve İflas Kanunu'nun 338'inci maddesinin birinci fıkrasına göre cezalandırılmasını ve borçlu bulunduğu tutarın ödenmesine hükmedilmesini isteyebileceğine yöneliktir.

Bu hükümden hareketle alacaklı tahsil dairelerince üçüncü şahısların itirazının yerinde olmadığına yönelik ispat edici bilgi ve belgeler tespit edilmesi halinde, üçüncü şahısların itirazının iptali için dava açılmak üzere durum amme idarelerinin yetkili birimlerine intikal ettirilir ve gerekli dava açılır.

Üçüncü şahısların yaptığı itirazın iptali talebi ile alacaklı amme idaresince açılan davanın kabul edilmesi halinde hükmedilen tutarın, üçüncü şahıstan takip ve tahsiline 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesine göre düzenlenecek ödeme emrinin tebliği suretiyle başlanılacaktır.

Takip konusu amme alacağının asıl amme borçlusundan tahsil edilmiş olması halinde, üçüncü şahıs tarafından yapılan itirazın iptali için alacaklı amme idaresince genel mahkemelerde açılmış olan davaların sürdürülmemesini sağlamak üzere yetkili birimlere bilgi verilecektir.

- ✓ 6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesine göre üçüncü şahıslar nezdinde yapılan takip sırasında haczedilen menkul malların aynen teslimi mümkün olmadığı takdirde haciz konusu malın değerinin ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda üçüncü şahıs hakkındaki yapılacak takibin de mal bedeli ile sınırlı olacağı tabiidir.

Madde ile haklarında amme borçlusu olarak takip yapılan üçüncü şahısların genel hükümler gereğince asıl borçluya rücu hakları saklı tutulmuştur.

## **10.5. Bankaların Genel Müdürlüklerine Tebliğ Edilecek Haciz Bildirileri**

Ödeme müddeti içerisinde ödenmeyen amme alacaklarının cebren tahsilini temin etmek ya da alacağın tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla tahsil dairelerince alınan haciz ve ihtiyati haciz kararları üzerine, 6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesi hükmüne dayanılarak borçlunun **bankalar nezdinde ki hak ve alacaklarının da haczi yoluna gidilmektedir.**

Bu madde ile tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirilerinin; am-

me borçlusunun hak ve alacaklarının bulunabileceği bankaların şubelerine doğrudan veya mahallindeki tahsil dairesi aracılığı ile tebliğ edileceği gibi Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek tutarın üzerindeki alacaklar için doğrudan bankaların genel müdürlüklerine de tebliğ edilebileceği, haciz bildirisinin bankanın genel müdürlüğüne tebliğ edilmiş olması halinde tüm şubelerini kapsayacak şekilde beyanda bulunma yükümlülüğünün bankanın genel müdürlüğüne ait olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm gereğince 6183 sayılı Kanun'un 13 ve 62'nci maddelerine dayanılarak uygulanacak haciz ve ihtiyati hacizlere yönelik haciz bildirimlerinin, amme borçlusunun hak ve alacaklarının bulunduğu veya bulunabileceği banka şubesine doğrudan veya o mahaldeki tahsil dairesi aracılığı ile tebliğ edilmesi işlemlerine devam edilecek, bankalara tebliğ edilecek ihtiyati haciz ve haciz bildirimlerinin, amme borçlusunun tebliğ tarihinde muhatap banka nezdinde mevcut olan varlıklarını konu alması ve bu kişilerin ileride doğabilecek alacakları için **haciz ve ihtiyati haciz tebliğinde bulunulmaması icap etmektedir.**

Bankacılık sisteminde, POS cihazı kullanan müşteri ile banka arasında yapılan sözleşmelere dayanan bankalar nezdinde ki hesaplar banka ile müşterisi arasında devamlılık arz etmektedir. Dolayısıyla bu hesaplar her zaman için banka nezdinde alacak doğmasına (muhtemel alacak) müsait hesaplar olarak değerlendirildiğinden bu hesaplara ileriye matuf olmak üzere **haciz konulması mümkün bulunmaktadır.**

6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden; Devlete ait amme alacakları için düzenlenecek haciz ve ihtiyati haciz bildirimlerinin, takip konusu amme alacağının fer'ileri ile birlikte 50.000,- lira ve üzerinde, il özel idareleri ve



belediyelere ait amme alacakları için 10.000,- lira ve üzerinde olması halinde bankaların genel müdürlüklerine tebliğ edilmesi, uygun görülmüştür.

Bu kapsamda posta yoluyla yapılacak tebligatlarda;

- Haciz bildirilerinin her amme borçlusu için ayrı ayrı düzenlenmesi,
- Haciz bildirisine konu amme alacağı aslı ve fer'ilerinin toplamının dikkate alınması,
- Haciz bildirilerinin banka genel müdürlüklerine 7 günlük süre içinde cevap verilmesini engelleyecek şekilde topluca gönderilmesi,

gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesinde tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirilerinin, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilmesine ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilmesine imkan verilmiş, elektronik ortamda yapılacak tebliğ ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Bakanlığımız yetkili kılınmıştır.

Bu hükme istinaden, ayrıca bir düzenleme yapıncaya kadar, alacaklı amme idarelerinin Maliye Bakanlığı'nın (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın) uygun görüşünü de almak suretiyle banka genel müdürlükleri ve Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. ile yapacakları anlaşmalar çerçevesinde, elektronik imza ya da şifre kullanılmak suretiyle haciz bildirilerinin elektronik ortamda sadece bu kurumlara tebliğ edilmesi ve elektronik ortamda cevaplarının alınması, elektronik ortamda tebliğ

edilecek haciz bildirilerinde **yukarıda belirlenen tutar ile sınırlı kalınmaması**, birden fazla amme borçlusu için tebligat yapılması ve cevaplarının alınması uygun görülmüştür.

## **10.6. Tahsil Zamanaşımı**

6183 sayılı Kanun'un 102'nci maddesinde,

*“Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar, para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.*

*Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.”*

hükmü yer almaktadır.

6183 Sayılı AATUHK Seri A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğinde yapılan açıklamalarda dikkate alındığında, tahsil zaman aşımı ile ilgili bazı hususlar aşağıdaki gibidir.

- ✓ 6183 sayılı Kanununun 3' üncü maddesinde, Kanunda geçen para cezaları teriminin; amme, tazminat ve inzibati mahiyette olsun olmasın tüm para cezalarını ifade ettiği hükme bağlanmıştır.
- ✓ Para cezaları, 6183 sayılı Kanunda da yapıldığı üzere, mahiyetlerine göre tasnif edilebileceği gibi, para cezalarını veren birimler itibarıyla da tasnif edilebilir.

Para cezalarını veren birimler itibarıyla para cezaları, idari para cezaları ve adli para cezaları olarak tasnif edilmektedir.

İdari para cezaları ile ilgili olarak zamanaşımına ilişkin özel hükümler 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Adli para cezaları ile ilgili zamanaşımı süreleri 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda özel düzenleme bulunması halinde bu hükümlere göre, aksi halde 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenecektir.

- ✓ 6183 sayılı Kanun'un 102'nci maddesi uyarınca, gerek özel kanunlarında ödeme süresi gösterilmiş olsun, gerekse özel kanunlarında ödeme süresi gösterilmemiş olduğu için ödeme süresi 37'nci maddeye göre tayin ve tespit edilmiş bulunsun, bütün amme alacaklarının (para cezaları ile ilgili açıklamalar çerçevesinde bu cezalar hariç) zamanaşımının tayininde (Kanununun 104 üncü maddesine göre zamanaşımının durması hali hariç olmak üzere), vade tarihinin rastladığı takvim yılını takip edecek olan takvim yılının başı esas alınacaktır.
- ✓ Zamanaşımına uğramış amme alacaklarının terkin işlemleri alacaklı amme idarelerince, tayin edilmiş mevzuat hükümlerine göre sonuçlandırılacaktır.
- ✓ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 4'üncü maddesinin (o) bendinde, "Terkin gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak." görevi Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmiştir.

Madde metninde "Hazine alacakları" ibaresi yer almakla birlikte, aynı maddenin (f) bendinde, Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak görevi de Gelir İdaresi Başkanlığı'na verildiğinden, terkin işlemleri ile ilgili Başkanlığa verilen yetkinin, Devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idarelerinin 6183 sayılı Kanun hükümlerine tabi alacakları için geçerli olduğu tabiidir.

- ✓ 5018 sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan ve 30.12.2006 tarihli ve üçüncü mükerrer 26392 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin;
- 2'nci maddesinde, Yönetmeliğin merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsayacağı,
- 509'uncu maddesinde, yönetim döneminin, bir mali yılın başından sonuna kadar yapılan bütün işlemler ile mali yıl geçtikten sonra, mahsup dönemi içinde önceki mali yıla ilişkin olarak yapılan mahsup işlemlerini kapsayacağı,

belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 510' uncu maddesinde de düzenlenen yönetim dönemi hesabı defter, cetvel ve tablolar ile bu Yönetmelik uyarınca düzenlenmesi gereken yıl sonu sayım tutanaklarının, mahsup dönemi sonu itibarıyla görev başında bulunan muhasebe yetkilisi tarafından yönetim dönemi hesabı adı altında oluşturulacak bir dosya ile en geç mahsup dönemini izleyen bir ay içerisinde Sayıştay Başkanlığı'na gönderileceği ve yönetim dönemi hesabının hangi defter, cetvel ve tablolardan oluşacağı sayılarak "Bütçe gelirleri tahakkuk artıklarından zamanaşımına uğramış olanlara ilişkin ayrıntı cetveli (Örnek:47)" de yönetim dönemi hesabını oluşturan cetveller arasında yer almıştır.

Aynı maddenin (5) numaralı fıkrasının (a) bendinde, bütçe gelirleri tahakkuk artıklarından zamanaşımına uğramış olanlara ilişkin ayrıntı cetveline, yönetim dönemi hesabı verilen mali yılın sonuna kadar zamanaşımına uğramış tahakkuk artıklarının mükellefler ve gelir çeşitlerine göre ayrıntılı olarak kaydedileceği düzenlenmiştir.

Buna göre, 5018 sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan Merkezi Yö-

netim Muhasebe Yönetmeliğinde, “Bütçe gelirleri tahakkuk artıklarından zamanaşımına uğramış olanlara ilişkin ayrıntı cetveli” ne yer verildiğinden 6183 sayılı Kanun’un 102’nci maddesine göre zamanaşımına uğramış alacaklar ile ilgili olarak belirtilen cetvelin kullanılması gerekmektedir.

Söz konusu cetvelin, tahsil daireleri tarafından yönetim dönemi hesabı vermek ve gerekli terkin iznini almak üzere düzenlenmesi ve terkin izninin alınması için Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmesi icap etmektedir.

### **10.7. Zamanaşımının Kesilmesi-Zamanaşımının Durması**

6183 sayılı Kanunu’nun 103 ve 104’ üncü maddelerinde “Zamanaşımının Kesilmesi” ile “Zamanaşımının Durması” hükmü düzenlenmiştir. Söz konusu maddeler aşağıdaki gibidir.

#### **Zamanaşımının Kesilmesi**

*“Aşağıdaki hallerde zamanaşımı kesilir:*

- 1. Ödeme,*
- 2. Haciz tatbiki,*
- 3. Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,*
- 4. Ödeme emri tebliği,*
- 5. Mal bildiriimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,*
- 6. Yukarıdaki 5 sırada gösterilen muamelelerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,*

7. İhtilafli amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,

8. Amme alacağının teminata bağlanması,

9. Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,

10. İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.

11. Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.

**Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar.** Zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.”

### **Zamanaşımının Durması**

“Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez.

**Zamanaşımı, işlememesi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder.**”

6183 sayılı Kanun’un 103’üncü maddesinde 11 fıkra halinde sayılan işlemlerden herhangi birisinin uygulanması suretiyle zamanaşımının

kesilmesi halinde, cetvelin, “zamanaşımının tayinine esas olan tarih” sütununa amme alacağının yukarıda açıklandığı şekilde, zamanaşımı başlangıç tarihi yazılacak, cetvelin “zamanaşımı kesilmiş ise son defa kesildiği tarih” sütununda zamanaşımının en son kesildiği tarih gösterilecektir.

6183 sayılı Kanun’un 104’üncü maddesine göre, borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekenin tasfiyesi dolayısıyla zamanaşımının işlememesi halinde, terkin cetvelinin “zamanaşımının tayinine esas olan tarih” sütununda yukarıda açıklandığı şekilde amme alacağının normal zamanaşımı başlangıç tarihi gösterilmekle beraber, cetvelin “açıklama” sütununa zamanaşımını durduran sebeple durma süresi (hangi tarihten hangi tarihe kadar durduğu) belirtilecektir. Zamanaşımı işlemeyen alacaklarda, zamanaşımının durmasından önce veya sonra zamanaşımı kesilmişse, cetvelin “zamanaşımı kesilmiş ise son defa kesildiği tarih” sütununda aynı zamanda zamanaşımının kesildiği tarih de gösterilecektir.

6183 sayılı Kanun’un 102’nci maddesi genel olarak zamanaşımı süresini beş yıl olarak kabul etmiş ise de, para cezalarının özel kanunlarındaki zamanaşımı hükümlerini mahfuz tutmuştur. Dolayısıyla, bunlara ait zamanaşımı sürelerinin tayininde yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca işlem yapılacak, para cezalarına ait zamanaşımı başlangıcının diğer amme alacaklarında olduğu gibi, takvim yılı esasına bağlı olarak gösterilmesinin mümkün olmadığı hallerde, terkin cetvelinin “zamanaşımının tayinine esas olan tarih” sütununda para cezalarının kesinleştiği tarih gösterilecektir.

6183 sayılı Kanun’un 103’üncü maddesinde 11 fıkra halinde gösterilen hallerden birinin meydana gelmesiyle para cezalarında da zamanaşımı kesilecektir. Bu şekilde zamanaşımı kesildiği takdirde, ait olduğu sütunda para cezasının kesinleştiği tarihe göre tespit edilecek

olan zamanaşımının tayinine esas olan tarih gösterilmekle beraber terkin cetvelinin “zamanaşımı kesilmiş ise son defa kesildiği tarih” sütununda da ayrıca zamanaşımının son kesildiği tarih gösterilecektir.

<b>Zamanaşımının Kesilmesi</b>	<b>Zamanaşımının Durması</b>
Zamanaşımının kesilmesinin olduğu takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren yeni bir 5 yıllık zamanaşımı süresi söz konusu olur.	Zamanaşımının durma halinin meydana geldiği tarihe kadar geçmiş olan zamanaşımı süresi, durma halinin ortadan kalkması ile kaldığı yerden işlemeye devam eder. Zamanaşımını durduran sebebin ve durma süresinin (hangi tarihte başladığı ve hangi tarihte sona erdiğinin) tespiti gerekmektedir. Bu fiiller amme borçlusu hakkında takibat yapılmasına fiilen ve hukuken engel oluşturmaktadır.

### **10.8. Tabii Afetler Sebebiyle Terkin**

6183 sayılı Kanununun 105 inci maddesinde,

*“Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları İcra Vekilleri Heyeti kararıyle kısmen veya tamamen terkin olunur.*



*Bu madde hükmünden faydalanmak için afetin vukuu tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile müracaat edilmesi şarttır.*

*Bu madde şümulüne giren bir zararın mevcut olup olmadığı mahalli il veya ilçe idare kurullarınca, zararın derecesi, Maliye Vekaletince genel olarak belirtilecek esaslar dahilinde ilgili amme idarelerince tesbit olunur.*

*Vergi Usul Kanunu mevzuuna giren amme alacakları hakkında mezkûr kanunun 105 inci maddesi hükümleri tatbik olunur.”*

hükmü yer almaktadır.

Tabii afetler sebebiyle terkin hükmü, 213 sayılı Kanun’un 115’inci maddesinde de düzenlenmiştir. Dolayısıyla, 6183 sayılı Kanun’la Vergi Usul Kanunu’na yapılan atıf bu maddeye tekabül etmektedir. 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacaklarında ilgili madde hükmü uygulanacak, anılan Kanun kapsamına girmeyen amme alacaklarında ise 6183 sayılı Kanun’un 105’inci maddesi hükmü tatbik edilecektir.

Madde hükmünden, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler yararlanabilecektir.

6183 sayılı Kanun’un 105 inci maddesine göre terkin yapılabilmesi için amme alacaklarının afet tarihinden önce tahakkuk etmiş olması ve terkin talep edilen amme alacağının afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili olması gerekmektedir.

Madde hükmünden faydalanmak için afetten zarar görenlerin, afe-

tin vukuu tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile müracaat etmeleri şarttır. Dolayısıyla terkin için başvuruda bulunulmaması halinde re'sen terkin yapılması mümkün değildir.

Madde hükmünde terkin yetkisinin Bakanlar Kurulu'na ait olduğu ve Bakanlar Kurulu Kararı ile afetten zarar görenlerin afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme borçlarının kısmen veya tamamen terkin edileceği belirtilmiştir.

Bu madde kapsamına giren bir zararın mevcut olup olmadığı mahalli il veya ilçe idare kurullarınca belirlenecektir.

Madde, zararın derecesinin tespitinde uygulanacak genel esasları belirleme yetkisini Bakanlığımıza vermekte, zarar derecesi ile ilgili olarak Bakanlığımızın belirlediği esaslar çerçevesinde afetin amme borçlusuna verdiği zararın derecesinin ilgili amme idarelerince tespit edilmesi gerekmektedir.

### **10.9. Tahsil İmkânsızlığı Sebebiyle Terkin**

6183 sayılı Kanun'un 106'ncı maddesinde,

*“Yapılacak takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacaklarında 10 Türk Lirasına (10 Türk Lirası dahil), diğer amme alacaklarında 20 Türk Lirasına (20 Türk Lirası dahil) kadar amme alacakları amme idarelerince terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir. Bakanlar Kurulu, bu tutarları topluca veya ayrı ayrı on katına kadar artırmaya yetkilidir.*

*Maliye ve Gümrük Bakanı, yukarıdaki fıkra hükmüne göre terkin edilecek amme alacağının miktarını belirlemeye yetkilidir.*

*Terkin selahiyetini haiz olanlar bu selahiyetlerin tamamını veya bir kısmını mahalli makamlara bırakabilirler. ”*

hükmü yer almaktadır.

Madde hükmüne göre, amme alacaklarının takip ve tahsiline yönelik olarak yapılacak masraflar dikkate alınarak, terkin edilecek amme alacağı tutarı Bakanlar Kurulu’na belirlenmektedir.

Terkin yetkisine haiz olanlar, bu yetkilerinin tamamını veya bir kısmını mahalli makamlara bırakabilmektedir.

### **10.10. Usulsüzlük Cezalarına Gecikme Zammı Uygulanır mı?**

6183 sayılı Kanununun 51.maddesinin üçüncü fıkrasında,

*“Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunlar dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez.”*

hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmü gereğince, mahkemelerce verilen adli para cezalarına, 6183 sayılı Kanun’un 51’inci maddesinde belirlenen gecikme zammı oranının yarısı oranında gecikme zammı uygulanacaktır.

213 sayılı Kanuna göre uygulanan vergi ziyai cezalarına ise madde belirtilen oranda gecikme zammı uygulanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre uygulanan ver-

gi ziyai cezalarına ise maddede belirtilen oranda gecikme zammı uygulanmasına devam edilecek iken 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinde düzenlenen Usulsüzlük ve 353'üncü maddesinde düzenlenen Özel Usulsüzlük cezalarına gecikme zammının tatbik edilmesi mümkün değildir.

### **10.11. Mükellefin Tecil Talep Etmesi**

6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinde, vadesinde ödenmeyen borçların tecil faizi ödeyerek ertelenmesini sağlayan tecil müessesesi düzenlenmiştir.

6183 Sayılı AATUHK Seri A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğinde yapılan açıklamalarda dikkate alındığında, tecil ile ilgili bazı hususlar aşağıdaki gibidir.

- ✓ Amme alacağının vadesinde ödenmesi, haciz uygulanması veya haczedilen malın paraya çevrilmesi hallerinin, amme borçlusunu çok zor duruma düşüreceğinin anlaşıldığı durumlarda, Kanunun ve alacaklı amme idarelerinin öngördüğü şartlarla, amme alacağının 36 ayı geçmemek üzere tecil edilerek taksite bağlanabileceği hükmü yer almaktadır.
- ✓ **Tecil, talep edilmesi halinde alacaklı amme idareleri veya tahsil daireleri tarafından zorunlu olarak yerine getirilmesi gereken bir işlem değildir.**
- ✓ Amme idarelerinin alacaklarının kanunlarda yer verilen sürelerde ödenmesi (tahsili) esastır. Ancak, alacaklı amme idareleri, icra takibine başlama ya da icrayı devam ettirme hallerinin varlığında borçlunun “çok zor” durumda kalacağını öngörür ve takdir ederlerse maddedeki şartlarla amme alacağını tecil edebilirler.

- ✓ 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinin ikinci fıkrasında “*Şu kadar ki, amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı ellibin Yeni Türk Lirasını (bu tutar dahil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranılmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı ellibin Yeni Türk Lirasını aşan kısmın yarısıdır. Bakanlar Kurulu; bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı amme idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir.*” hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilecek borçlarının toplamının 50.000,- lırayı (bu tutar dahil) aşmaması şartıyla tecil edilecek borçlar için teminat aranılmayacaktır. Teminat aranılmaksızın yapılacak tecil ve taksitlendirmelerde, 50.000,- liralık sınır alacaklı amme idarelerinin her bir tahsil dairesine olan tecile konu borç toplamları dikkate alınarak belirlenecektir.

Tecil ve taksitlendirilecek amme alacaklarının toplam tutarının 50.000,- lırayı aşması durumunda, gösterilmesi zorunlu olan teminat tutarı 50.000,- lırayı aşan kısmın yarısı olacaktır.

Teminat aranılmaksızın yapılacak tecil ve taksitlendirmelere ilişkin olarak belirlenen 50.000,- liralık sınır, tecilli borçların toplamı esas alınarak uygulanacağından, borçlunun tecil edilmiş ve tecil şartlarına uygun olarak ödeme yaptığı borçları için bu sınır dikkate alınmış ise bu borçlar ödenmediği sürece yeni tecil taleplerinde dikkate alınmayacaktır.

Amme borçlusunun teminat aranılmaksızın tecil ve taksitlendirilmiş borçlarının bulunması halinde borçlu, söz konusu borcunu taksitlendirme şartlarına uygun ödedikten sonra veya tecil şartlarına uygun

ödeme yapılmaması nedeniyle tecilin ihlal edilmiş olması durumunda ve aynı tahsil dairesine teminatsız tecil uygulamasından yararlanmadığı başka bir tecilli borcu bulunmadığı takdirde 50.000,- liralık teminatsız tecil uygulamasından tekrar yararlanabilecektir.

Dolayısıyla, her bir tahsil dairesince borçlunun tecil edilen borç toplamı 50.000,- liraya ulaşınca kadar borçludan herhangi bir teminat göstermesi istenmeyecektir. Ancak, tecil edilen borç toplamı 50.000,- lirayı aştıktan sonra ve tecil şartlarına uygun ödemeler devam ettiği müddetçe borçlu tarafından yapılacak her yeni tecil talebi sırasında, daha önce tecil edilmiş borçların 50.000,- liralık kısmı için teminat aranılmamış olması nedeniyle, tecili talep edilen borcun yarısı değerinde teminat gösterilmesi istenilecektir.

- ✓ 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinin beşinci fıkrasına göre;
- borçlunun daha önce tahsil dairesince haczedilmiş mallarının, tecil talep edilmesi halinde değeri tutarınca teminat yerine geçeceğine,
- tahsil dairesince borçlunun malları üzerine haciz tatbik edildikten sonra borcun tecil edilmesi halinde, tecil edilen bu borçlar için tatbik edilmiş hacizlerin hangi şartlar dahilinde kaldırılacağına,
- tecil edilen borca karşılık teminat gösterilmiş olması durumunda, borçlu tarafından gösterilen teminatların hangi şartlar dahilinde borçluya iade edileceğine,

ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

- ✓ 6183 sayılı Kanun uyarınca herhangi bir haciz uygulaması olmadan tecil edilen borçlar için alınan teminatlar; tecil şartlarına uy-

gun olarak yapılan ödemeler sonucunda kalan tecilli borç tutarının, zorunlu teminat tutarının altına inmesi durumunda yapılan ödemeler nispetinde ve bölünebilir nitelikte olması şartıyla iade edilecektir.

Bu hüküm, amme borçlusunun tecilli borçlarına karşılık gösterdiği teminatların her bir tecil için ayrı ayrı değerlendirilmesini ve tecil şartlarına uygun yapılan ödemeler nispetinde teminatların iadesini gerektirmektedir.

Teminatların iade edilmesi sırasında borçludan tahsili gereken amme alacaklarının tahsil güvenliğini sağlamak üzere gerekli tedbirlerin alınacağı tabiidir.

- ✓ Kanunun tecil için öngördüğü şartlardan borç ödemedeki iyi niyet sahibi olma şartına da tecil taleplerinin değerlendirilmesi sırasında dikkat edilecek, öteden beri borç ödeme alışkanlığı bulunmayan borçluların önerdikleri ödeme planlarının gerçekçi olmadığı kanaatine ulaşılan hallerde tecil talepleri, çok zor durumda olmaları halinde dahi, kabul edilmeyecektir.
- ✓ 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre tecil yapılabilmesi için borçlunun yazılı müracaatı şarttır. Borçlu bu müracaatı bizzat yapabileceği gibi kanuni temsilcileri veya bu konuda özel olarak vekalet verilen kişiler marifetiyle de yapabilecektir.
- ✓ Tecil edilen amme alacaklarının, belirlenen faiz oranı esas alınarak hesaplanan tecil faiziyle birlikte ödenmesi gerekmektedir.
- ✓ 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi ile Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye istinaden belirlenen ve 21/10/2010 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) uygulanmakta olan yıllık tecil faiz oranı %12'dir.

- ✓ Tecil ve taksitlendirilmiş borçların tecil şartlarına uygun ödenmemesi durumunda, tecil ihlal edilmiş sayılacaktır. Tecil şartlarını ihlal eden borçluların, tecilin geçerli sayılması için tecile yetkili makamlara yapacakları başvuru üzerine bu makamlarca gerekli değerlendirme yapıldıktan sonra tecilin geçerli sayılmasına karar verilebilecektir.

Daha evvel tecil edilen bir borca karşılık yapılan ödemelerin tecilli sayılması ve kalan tutarın da belirlenen bir plan dahilinde ödenmesine izin verilmesi anlamına gelen “tecilin geçerli sayılması” uygulamasında, tecil faizi geçerli sayılan tecil için yapılmış ilk müracaat tarihi esas alınarak hesaplanacaktır.

Tecilin geçerli sayılması durumunda da tecile yetkili makamların borçlunun ilk müracaat tarihinden itibaren verilebilecek azami süreyi geçmeyecek şekilde ödeme süresi vermeleri gerektirir.

- ✓ 6183 sayılı Kanun’un 48’inci maddesinin son fıkrasında yer alan “*Tecil edilen amme alacağının gecikme zammı tatbik edilmeyen alacaklardan olması halinde, ödenen tecil faizleri iade veya mahsup edilmez.*” şeklindeki hüküm uyarınca, tecil edilen ancak tecil şartlarına uygun ödenmeyen amme alacağının gecikme zammı uygulanmayan alacaklardan oluşması halinde bu alacaklar için tecilin bir bedeli olarak ödenmiş bulunan tecil faizi borçlulara red ve iade edilemeyeceği gibi borçlarına da mahsup edilmeyecektir.

Ancak, tecil edilen amme alacağının bir kısmının gecikme zammı uygulanabilecek, bir kısmının da gecikme zammı uygulanamayacak alacaklardan oluşması ve bu tür tecillerin ihlal edilmiş olması halinde, ödenen tecil faizlerinden, gecikme zammı uygulanabilecek alacağa isabet eden kısmı ödenmesi gereken gecikme zammından mahsup edilecektir.



- ✓ Katma Değer Vergisi, Geçici Vergi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Harçlar (İkmalen tarhiyata dayanan tapu harçları hariç), Fonlar, Ecrimisil, Eğitime Katkı Payı ve Eğitime Katkı Payına ait gecikme zammı ile sınırlı uygulama süresine sahip ek vergiler tecil edilmeyecektir. (2008/3 Seri Nolu Tahsilat İç Genelgesi )

## **10.12. Limited Şirket Ortakları Hakkında Yapılacak Takip**

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu 6183 sayılı kanun'un 35'inci maddesinde düzenlenmiş olup, madde aşağıdaki gibidir.

*“Limited şirket ortakları şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*

*Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.*

*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.”*

6183 Sayılı AATUHK Seri A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğinde yapılan açıklamalarda dikkate alındığında, limited şirket ortakları ile ilgili bazı hususlar aşağıdaki gibidir.

- ✓ Limited şirket ortakları şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

- ✓ Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.
- ✓ Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.
- ✓ Öncelikle şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda şirket ortaklarının kimler olduğu ve bu ortakların sermaye hisseleri; **şirket ana sözleşmesi, ana sözleşme değişikliği veya pay defterindeki kayıtlardan tespit edilecektir.**
- ✓ Her bir ortağın sermaye hissesine göre takip konusu olan amme alacağından sorumlu olduğu tutar belirlenecektir.
- ✓ Şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının ödenmesinden sermaye hissesi oranında sorumlu tutulması gereken ortağın, hissesini devredip devretmediği araştırılacak, hisse devrinin söz konusu olduğu hallerde, devralan şahsın devir tarihi itibarıyla **vadesi geldiği halde ödenmemiş şirket borçlarından** sorumlu tutulacağı tutar tespit edilecektir.
- ✓ Ortaklar hakkında takip muamelesine 55'inci maddeye göre tanzım edilecek ödeme **emrinin tebliği** suretiyle başlanılacaktır.
- ✓ Aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur

oldukları hükme bağlanmıştır. **Böyle bir durumda ortaklar hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak takip; 35'inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacaktır.** Ortakların hepsi kanuni temsilci sıfatına haiz olacaklarından, haklarındaki takip 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddeye göre, amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir.

### **10.13. Kanuni Temsilciler Hakkında Yapılacak Takip**

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu 6183 sayılı Kanun'un mükerrer madde 35'de düzenlenmiş olup, aşağıdaki gibidir.

*“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.*

*Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.*

*Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.*

*Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.*

*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları*

*halinde bu şahıslar, amme alacağıının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.*

*Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.”*

Bu maddenin son fıkrasına göre; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, VUK kapsamındaki amme alacaklarının takibinin 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine göre yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacakları dahil olmak üzere tüm amme alacakları için mükerrer 35'inci madde uyarınca takip yapılması mümkün bulunmaktadır.

**6183 sayılı Kanun'un 35 ve mükerrer 35'inci maddelerinde yer verilen sorumluluklar ile 213 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanması gerekmektedir.( 6183 Sayılı AATUHK Seri A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği)**

## **KAYNAKÇA**

- 1-** 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Tebliğ ve Sirküleri
- 2-** 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Tebliğ ve Sirküleri
- 3-** 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Tebliğ ve Sirküleri
- 4-** 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Tebliğ ve Sirküleri
- 5-** 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Tebliğ ve Sirküleri
- 6-** 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanunu, Tebliğ ve Sirküleri
- 7-** 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Tebliğ ve Sirküleri
- 8-** 4684 Sayılı Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Sirküleri
- 9-** 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkındaki Kanun ve Tebliği

