

TEMİNAT UYGULAMASI DEĞİŞİKLİKLERİNE İLİŞKİN VERGİ USUL KANUNU TEBLİĞİ DEĞİŞİKLİĞİ YAYIMLANDI

ÖZET

570 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153/A maddesinde yapılan düzenlemelere yönelik olarak, maddenin uygulama usul ve esaslarını belirleyen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 478)'nde değişiklikler yapılmıştır.

Bu kapsamda Tebliğde mükellefiyet tesis ettirmeksizin kayıt dışı faaliyette bulunduğu tespit edilenlerin mükellefiyet "tesisini müteakiben" ilgili vergi dairesi tarafından; daha önce 30 gün içerisinde içerisinde istenen teminat verilmesi ve mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefin ve kendilerinin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesinin yazılı olarak talep edilme süresinin 60 güne çıkarıldığı belirtilmiştir.

28/ 3/2013 tarihli ve 6455 sayılı Kanunun¹ 1'nci maddesi ile Vergi Usul Kanununa eklenen ve 11 Nisan 2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 153/A maddesinin;

- Birinci fıkrasında başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilmesi,
- Dördüncü fıkrasında yukarıda sayılanlar hariç olmak üzere, 359 uncu maddede yer alan sahte belge düzenleme fiilini işledikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca mükellef hakkında yapılan inceleme neticesinde düzenlenen raporla tespit edilenlerden bu durumları kesinleşenlerin, keyfiyetin vergi dairesinin itilâına girdiği tarihten itibaren bir ay içinde 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3)

¹ 11 Nisan 2013 tarihli ve 28615 sayılı resmi Gazete

numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 (90.000)Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere yazıyla otuz gün içinde teminat göstermesinin istenmesi,

- **3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından** birincim fıkra kapsamında mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği inceleme raporuyla tespit edilenler ve bu durumu kesinleşenler hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanması,
- **3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından** dördüncü fıkrada sayılan fiile iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumu kesinleşenlerden beşinci fıkrada yer verilen esaslar dahilinde teminat istenmesi,
- Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda sayılan hallerde teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, dördüncü fıkrada sayılan hallerde ise teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde teminatın maddede belirtilen koşullarda iade edilmesi
- Teminat alınan mükelleflerin, teminatın alındığı tarihten sonra tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergi borçlarının tutarı alınan teminat tutarının %10'unu aşması halinde, teminatın paraya çevrilerek 6183 sayılı Kanununun 47 nci maddesi uyarınca mükellefin borçlarına mahsup edilmesi ve mükelleften teminat tutarının tamamlanmasının istenmesi, konularında düzenleme yapılmıştı.

Daha sonra 11 Şubat 2017 tarihli ve 29976 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 478)'de söz konusu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar konusunda düzenleme yapılmıştır.

Tebliğde;

- Münhasıran sahte belge düzenlenmesi nedeniyle mükellefiyet kayıtlarının re'sen terkin edilmesi halinde teminat uygulaması
- Mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilen gerçek/tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküller ile bunlarla ilişkili sayılanlar için teminat uygulaması
- Gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerle bağlantılı olan adi ortaklıkların, ticaret şirketlerinin ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin işe başlama bildiriminde bulunması halinde teminat uygulaması
- Gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin; mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketi ve tüzel kişiliği olmayan teşekkül ortağı, kanuni temsilcisi veya

idarecisi olması, bunları devralması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması halinde teminat uygulaması

- Alınan teminatların iadesi
- 3568 sayılı kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarının durumu
- 3568 sayılı kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarının maddenin dördüncü fıkrasında sayılan fiile iştirak etmesi halinde teminat uygulaması
- Vergi borcu tutarının alınan teminat tutarının %10'unu aşması
- Teminat tutarının belirlenmesi
- 213 sayılı kanunun 153/a maddesinin birinci fıkrası kapsamına girenler ile 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işleyenlerin duyurulması
- Teminat Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar konularında açıklama yapılmıştı.

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesinde yapılan düzenlemelere söz konusu teminat uygulamasında bazı değişiklikler yapılmıştı.

[28 Eylül 2024 tarihli ve 32676 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ \(SIRA NO: 478\)'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ \(SIRA NO: 570\)](#) ile 7524 sayılı Kanun değişikliklerine ilişkin açıklama ve düzenlemelerde bulunulmuştur.

Yapılan değişiklikler aşağıda, Tebliğin önceki hali ile karşılaştırmalı olarak yer almaktadır.

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>3. Tanımlar ve Kısaltmalar</p> <p>Bu Tebliğde geçen;</p> <p>...</p> <p>g) Teminat: 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinde yer alan ve her yıl yeniden değerlendirme oranına göre belirlenen asgari tutardan (2017 yılı için 90.000 TL) az olmamak üzere, düzenlenmiş olan sahte</p>	<p>MADDE 1- 11/2/2017 tarihli ve 29976 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 478)'nin "3. Tanımlar ve Kısaltmalar" başlıklı bölümünün (g) bendinde yer alan "az" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve 10 milyon Türk lirasından fazla" ibaresi, "süresiz" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve şartsız" ibaresi, "teminat</p>	<p>3. Tanımlar ve Kısaltmalar</p> <p>Bu Tebliğde geçen;</p> <p>...</p> <p>g) Teminat: 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinde yer alan ve her yıl yeniden değerlendirme oranına göre belirlenen asgari tutardan (2017 yılı için 90.000 TL) az üzere "ve 10 milyon Türk lirasından fazla" olmamak üzere, düzenlenmiş olan</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
belgelerde yer alan (vergiler dahil) toplam tutarın % 10'u olarak hesaplanan ve 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan; parayı, bankalar tarafından verilen süresiz teminat mektuplarını, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetlerini veya bu senetler yerine düzenlenen belgeleri,	mektuplarını,” ibaresinden sonra gelmek üzere “sigorta şirketleri tarafından verilen süresiz ve şartsız kefalet senetlerini,” ibaresi eklenmiştir.	sahte belgelerde yer alan (vergiler dahil) toplam tutarın % 10'u olarak hesaplanan ve 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan; parayı, bankalar tarafından verilen süresiz “ve şartsız” teminat mektuplarını “sigorta şirketleri tarafından verilen süresiz ve şartsız kefalet senetlerini,” Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetlerini veya bu senetler yerine düzenlenen belgeleri,
4.1.7. Mükellefiyet Tesis Ettirmeksizin Kayıt Dışı Faaliyette Bulunduğu Tespit Edilenlerin Durumu 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılanlardan olup işe başlama bildiriminde bulunması gerekirken, faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında sürdürenlerin bu durumlarının tespiti halinde, bu kişiler hakkında idarece teminat istenmeden mükellefiyete ilişkin gerekli işlemler tesis ettirilir. Bu durumda mükellefiyet tesis tarihinden itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesi tarafından; otuz gün içerisinde teminat verilmesi	MADDE 2- Aynı Tebliğin “4.1.7. Mükellefiyet Tesis Ettirmeksizin Kayıt Dışı Faaliyette Bulunduğu Tespit Edilenlerin Durumu” başlıklı bölümünün ikinci paragrafında yer alan “tesis tarihinden itibaren bir ay içinde” ibaresi “tesisini müteakiben” şeklinde, “otuz” ibaresi “altmış” şeklinde, dördüncü paragrafında yer alan “Otuz” ibaresi “Altmış” şeklinde ve aynı bölümün üçüncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve aynı bölümün beşinci paragrafında yer alan “alacağı” ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır. “Yazının tebliğ tarihinden itibaren altmış günlük süre içerisinde teminat verilmemesi halinde	4.1.7. Mükellefiyet Tesis Ettirmeksizin Kayıt Dışı Faaliyette Bulunduğu Tespit Edilenlerin Durumu 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılanlardan olup işe başlama bildiriminde bulunması gerekirken, faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında sürdürenlerin bu durumlarının tespiti halinde, bu kişiler hakkında idarece teminat istenmeden mükellefiyete ilişkin gerekli işlemler tesis ettirilir. Bu durumda mükellefiyet “tesisini müteakiben” ilgili vergi dairesi tarafından; “altmış” gün içerisinde teminat verilmesi ve mükellefiyet kaydı re’sen terkin edilen mükellefin

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>ve mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefin ve kendilerinin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi, yazılı olarak talep edilir.</p> <p>Yazının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde bu şartlar yerine getirilmezse istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi kabul edilmek suretiyle söz konusu mükellefler adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir.</p> <p>Teminat alacağı, bu mükelleflerden 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.</p> <p>Otuz günlük süre sonunda bu şartların yerine getirilmemesi halinde, mükelleflerin açılmış olan mükellefiyet kayıtları vergi dairesi tarafından ayrıca terkin edilir.</p> <p>Mükelleflerin faaliyetlerine devam etmek istemeleri durumunda, mükellefiyetin tesis edilebilmesi için mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefin ve kendilerinin varsa tüm vergi borçları ile teminat alacağı tutarının ödenmiş olması şarttır.</p>	<p>mükellefler adına 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.”</p>	<p>ve kendilerinin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi, yazılı olarak talep edilir.</p> <p>“Yazının tebliğ tarihinden itibaren altmış günlük süre içerisinde teminat verilmemesi halinde mükellefler adına 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.”</p> <p>Altmış günlük süre sonunda bu şartların yerine getirilmemesi halinde, mükelleflerin açılmış olan mükellefiyet kayıtları vergi dairesi tarafından ayrıca terkin edilir.</p> <p>Mükelleflerin faaliyetlerine devam etmek istemeleri durumunda, mükellefiyetin tesis edilebilmesi için mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefin ve kendilerinin varsa tüm vergi borçları ile teminat tutarının ödenmiş olması şarttır.</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>4.3.1. 213 sayılı Kanununun 153/A maddesinin üçüncü fıkrasında, birinci fıkrada sayılan kişilerin; bir adi ortaklığın, ticaret şirketinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülün kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari % 10 nispetinde ortağı olduğunun anlaşılması veya bunları devralması, söz konusu mükellefiyetlerin kısmen veya tamamen bunlara devrolunması halinde yapılacak işlemler hüküm altına alınmıştır.</p> <p>Buna göre, maddenin birinci fıkrasında sayılanlarla ortaklık, yönetiminde bulunma, devralma, devrolunma keyfiyetinin, faaliyeti devam eden mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin itilâna girmesinden itibaren bir ay içinde bu mükellefe hitaben yazılacak bir yazı ile otuz gün içinde;</p> <p>- Birinci fıkra hükmüne göre teminat verilmesi,</p> <p>- Mükellefiyet kaydı vergi dairesince re'sen terkin edilmiş olan mükellefin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi istenir.</p> <p>Bu durumda mükellefin iki seçeneği bulunmaktadır. Birinci seçenek, yazıyı tebellüğ ettiği tarihten itibaren otuz gün içinde</p>	<p>MADDE 3- Aynı Tebliğin "4.3.1." numaralı bölümünün ikinci, dördüncü ve beşinci paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve aynı bölümün üçüncü paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır.</p> <p>"Buna göre, maddenin birinci fıkrasında sayılanlarla ortaklık, yönetiminde bulunma, devralma, devrolunma keyfiyetinin, faaliyeti devam eden mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin itilâna girmesini müteakiben bu mükellefe hitaben yazılacak bir yazı ile yazıyı tebellüğ ettiği tarihten itibaren altmış gün içinde, birinci fıkra hükmüne göre teminat verilmesi ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince re'sen terkin edilmiş olan mükellefin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi veya aynı süre içerisinde sayılan kişilerin statülerinin sonlandırılması koşullarından birinin sağlanması istenir."</p> <p>"İki seçenekten birinin verilen sürede yerine getirilmemesi halinde, birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçları, mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere, bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.</p>	<p>4.3.1. 213 sayılı Kanununun 153/A maddesinin üçüncü fıkrasında, birinci fıkrada sayılan kişilerin; bir adi ortaklığın, ticaret şirketinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülün kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari % 10 nispetinde ortağı olduğunun anlaşılması veya bunları devralması, söz konusu mükellefiyetlerin kısmen veya tamamen bunlara devrolunması halinde yapılacak işlemler hüküm altına alınmıştır.</p> <p>"Buna göre, maddenin birinci fıkrasında sayılanlarla ortaklık, yönetiminde bulunma, devralma, devrolunma keyfiyetinin, faaliyeti devam eden mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin itilâna girmesini müteakiben bu mükellefe hitaben yazılacak bir yazı ile yazıyı tebellüğ ettiği tarihten itibaren altmış gün içinde, birinci fıkra hükmüne göre teminat verilmesi ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince re'sen terkin edilmiş olan mükellefin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi veya aynı süre içerisinde sayılan kişilerin statülerinin sonlandırılması koşullarından birinin sağlanması istenir."</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>yukarıda sayılan şartları yerine getirmektedir. İkinci seçenek ise söz konusu kişilerin mevcut mükellefiyetteki statülerinin bu süre içerisinde sona erdirilmesidir.</p> <p>İki seçenekten birinin verilen sürede yerine getirilmemesi halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mevcut mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı, bu mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.</p> <p>Ayrıca, bu mükellef birinci fıkrada sayılanların teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçlarından müşterek ve müteselsil sorumludur. Maddede öngörülen statü sona erdirme şartının verilen süreden sonra gerçekleştirilmesi halinde de müşterek ve müteselsil sorumlu olunan borçların ve teminat alacağının takibine devam edilir.</p>	<p>Ayrıca 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası uygulanır.</p> <p>Maddede öngörülen statü sona erdirme şartının verilen süreden sonra gerçekleştirilmesi halinde de müşterek ve müteselsil sorumlu olunan borçların takibine devam edilir. Ancak, altmış günlük süre içerisinde mezkûr kişilerin statülerinin sona erdirilmesine yönelik yasal girişimleri başlatmış olan ve bu durumu muteber vesikalar ile ispat ve tevsik eden mükellefler, bu yasal girişimler sonucunda birinci fıkra kapsamındaki kişilerin statülerinin sona erdirilmesi şartıyla, söz konusu borçların takip ve tahsilinde müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaz.”</p>	<p>“İki seçenekten birinin verilen sürede yerine getirilmemesi halinde, birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçları, mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere, bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir. Ayrıca 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası uygulanır.</p> <p>Maddede öngörülen statü sona erdirme şartının verilen süreden sonra gerçekleştirilmesi halinde de müşterek ve müteselsil sorumlu olunan borçların takibine devam edilir. Ancak, altmış günlük süre içerisinde mezkûr kişilerin statülerinin sona erdirilmesine yönelik yasal girişimleri başlatmış olan ve bu durumu muteber vesikalar ile ispat ve tevsik eden mükellefler, bu yasal girişimler sonucunda birinci fıkra kapsamındaki kişilerin statülerinin sona erdirilmesi şartıyla, söz konusu borçların takip ve tahsilinde müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaz.”ve teminat alacağının takibine devam edilir.</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>4.3.2. Üçüncü fıkra kapsamında, söz konusu kişilerin statülerinin otuz günlük süreden sonra herhangi bir tarihte sona erdirilmesi durumunda, varsa alınmış olan teminat iade edilmez.</p> <p>Diğer taraftan, otuz günlük süre içerisinde mezkûr kişilerin statülerinin sona erdirilmesine yönelik yasal girişimleri başlatmış olan ve bu durumu muteber vesikalar ile ispat ve tevsik eden mükelleflerden alınmış olan teminat, bu yasal girişimler sonucunda statülerinin sona erdirilmesi şartıyla, maddenin yedinci fıkrasındaki süre ve şartlar aranmaksızın vergi dairesi tarafından iade olunur.</p> <p>Örnek 10: Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği ve 1.180.000 TL tutarında sahte belge düzenlediği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporu ile tespit edilen (Ü) A.Ş.'nin mükellefiyet kaydı</p>	<p>MADDE 4- Aynı Tebliğin "4.3.2." numaralı bölümünün birinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, ikinci paragrafı yürürlükten kaldırılmış ve aynı bölümde yer alan Örnek 10'un ikinci paragrafında yer alan "girdiğinde, söz konusu ittila tarihinden itibaren bir ay içerisinde" ibaresi "girmesini müteakiben" şeklinde, "otuz" ibaresi "altmış" şeklinde, aynı örneğin üçüncü paragrafında yer alan "Otuz" ibaresi "Altmış" şeklinde ve "istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle (Y) Ltd. Şti. adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen 118.000 TL tutarındaki teminat alacağı ile" ibaresi "(Y) Ltd. Şti. adına 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir ve" şeklinde değiştirilmiştir.</p> <p>"Üçüncü fıkra kapsamında, söz konusu kişilerin statülerinin altmış günlük süreden sonra sona erdirilmesi durumunda, alınmış teminat mükellefin talebi üzerine, maddenin yedinci fıkrasındaki süre ve şartlar aranmaksızın ve</p>	<p>4.3.2. Üçüncü fıkra kapsamında, söz konusu kişilerin statülerinin altmış günlük süreden sonra sona erdirilmesi durumunda, alınmış teminat mükellefin talebi üzerine, maddenin yedinci fıkrasındaki süre ve şartlar aranmaksızın ve başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla mükellefe iade olunur.</p> <p>(...)</p> <p>Örnek 10: Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği ve 1.180.000 TL tutarında sahte belge düzenlediği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporu ile tespit edilen (Ü) A.Ş.'nin mükellefiyet kaydı 11/3/2014 tarihi itibarıyla İstanbul Merter Vergi Dairesince re'sen terkin edilmiştir.</p> <p>(Ü) A.Ş.'nin kanuni temsilcisi Bay (V)'nin, 12/6/2013 tarihinden itibaren, Konya Selçuk Vergi Dairesi mükellefi (Y) Ltd. Şti.'nin % 15 hisseli ortağı olduğu keyfiyeti 2017 yılı içerisinde Konya Selçuk Vergi Dairesinin ittilasına girmesini müteakiben (Y) Ltd. Şti.'ye yazılacak bir yazı ile yazının tebliğinden</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>11/3/2014 tarihi itibarıyla İstanbul Merter Vergi Dairesince re'sen terkin edilmiştir.</p> <p>(Ü) A.Ş.'nin kanuni temsilcisi Bay (V)'nin, 12/6/2013 tarihinden itibaren, Konya Selçuk Vergi Dairesi mükellefi (Y) Ltd. Şti.'nin % 15 hisseli ortağı olduğu keyfiyeti 2017 yılı içerisinde Konya Selçuk Vergi Dairesinin ittilasına girdiğinde, söz konusu ittila tarihinden itibaren bir ay içerisinde (Y) Ltd. Şti.'ye yazılacak bir yazı ile yazının tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde (Ü) A.Ş.'nin, teminat isteme tarihi itibarıyla var olduğu anlaşılacak 65.000 TL tutarındaki vergi borcunu ödemesi ile 118.000 TL tutarında teminat vermesi yazılı olarak istenir.</p> <p>Otuz günlük süre içerisinde şartların yerine getirilmemesi ve Bay (V)'nin statüsünün devam ettirilmesi halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle (Y) Ltd. Şti. adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen 118.000 TL tutarındaki teminat alacağı ile (Ü) A.Ş.'nin</p>	<p>başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla mükellefe iade olunur.”</p>	<p>itibaren otuz gün içerisinde (Ü) A.Ş.'nin, teminat isteme tarihi itibarıyla var olduğu anlaşılacak 65.000 TL tutarındaki vergi borcunu ödemesi ile 118.000 TL tutarında teminat vermesi yazılı olarak istenir.</p> <p>Altmış günlük süre içerisinde şartların yerine getirilmemesi ve Bay (V)'nin statüsünün devam ettirilmesi halinde, (Y) Ltd. Şti. adına 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir ve (Ü) A.Ş.'nin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş 65.000 TL tutarındaki vergi borcu müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla (Y) Ltd. Şti.'den 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.</p> <p>Diğer taraftan, (Ü) A.Ş.'nin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş 65.000 TL tutarındaki vergi borcundan kendisinin ve kanuni temsilcisi Bay (V)'nin 6183 sayılı Kanun uyarınca sorumluluğunun devam edeceği tabiidir.</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş 65.000 TL tutarındaki vergi borcu müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla (Y) Ltd. Şti.'den 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.</p> <p>Diğer taraftan, (Ü) A.Ş.'nin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş 65.000 TL tutarındaki vergi borcundan kendisinin ve kanuni temsilcisi Bay (V)'nin 6183 sayılı Kanun uyarınca sorumluluğunun devam edeceği tabiidir.</p>		
<p>4.4.2. Söz konusu inceleme neticesinde sahte belge düzenleme fiilinin işlendiği tespit edilmişse iki farklı durum ortaya çıkacaktır. İnceleme raporunda, teminatı gösteren mükellefin başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği ve mükellefiyet kaydının terkin edilmesi gerektiği tespit edilmişse mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Ayrıca, terkin tarihi itibarıyla ödenmemiş vergi borçları ile işlenmiş olan fiillerden doğan</p>	<p>MADDE 5- Aynı Tebliğin "4.4.2." numaralı bölümünün ikinci paragrafının dördüncü ve beşinci cümleleri yürürlükten kaldırılmış ve aynı paragrafın sonuna aşağıdaki cümle eklenmiştir.</p> <p>"Teminatın gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir."</p>	<p>4.4.2. Söz konusu inceleme neticesinde sahte belge düzenleme fiilinin işlendiği tespit edilmişse iki farklı durum ortaya çıkacaktır. İnceleme raporunda, teminatı gösteren mükellefin başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği ve mükellefiyet kaydının terkin edilmesi gerektiği tespit edilmişse mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Ayrıca, terkin tarihi itibarıyla ödenmemiş vergi borçları ile işlenmiş olan fiillerden doğan vergi borcu alınan teminattan mahsup edilir. Bu mahsuptan sonra</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>vergi borcu alınan teminattan mahsup edilir. Bu mahsuptan sonra da artan bir tutarın bulunması durumunda, kalan teminat tutarı mükellefe iade edilir.</p> <p>Raporda, fiilin maddenin dördüncü fıkrası kapsamında olduğu, diğer bir ifadeyle teminatı gösteren mükellefin ticari, zirai ve mesleki faaliyetinin yanında sahte belge düzenleme fiilini işlediği tespit edilmişse mükellefin tahakkuk etmiş tüm vergi borçları ile işlenen fiilden doğan vergi borçları daha evvel alınmış olan teminattan mahsup edilir. Ayrıca mükelleften maddenin dördüncü fıkrası hükmünce, bu Tebliğin (5.1) No.lu bölümünde yer alan açıklamalara uygun olarak yeniden teminat göstermesi istenir. Bu teminatın hesabında mahsup neticesinde kalan teminat tutarı, istenecek yeni teminat tutarından düşülür.</p> <p>Teminatın gösterilmemesi halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir.</p>		<p>da artan bir tutarın bulunması durumunda, kalan teminat tutarı mükellefe iade edilir.</p> <p>Raporda, fiilin maddenin dördüncü fıkrası kapsamında olduğu, diğer bir ifadeyle teminatı gösteren mükellefin ticari, zirai ve mesleki faaliyetinin yanında sahte belge düzenleme fiilini işlediği tespit edilmişse mükellefin tahakkuk etmiş tüm vergi borçları ile işlenen fiilden doğan vergi borçları daha evvel alınmış olan teminattan mahsup edilir. Ayrıca mükelleften maddenin dördüncü fıkrası hükmünce, bu Tebliğin (5.1) No.lu bölümünde yer alan açıklamalara uygun olarak yeniden teminat göstermesi istenir. Bu teminatın hesabında mahsup neticesinde kalan teminat tutarı, istenecek yeni teminat tutarından düşülür. (...)Teminatın gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>Teminat alacağı, bu mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.</p>		
<p>4.5.1. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Tebliğin (4.1) No.lu Bölümünde Sayılan Fiillere İştirak Etmesi Halinde Ceza ve Teminat Uygulaması</p> <p>4.5.1.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin beşinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları hakkında tesis edilecek işlemlere ilişkin hükümlere yer verilmiştir.</p> <p>Bu hükümlere göre, mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilenlerin münhasıran sahte belge düzenleme fiillerine iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanacaktır. Meslek mensubu hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının uygulanabilmesi için, münhasıran sahte belge</p>	<p>MADDE 6- Aynı Tebliğin "4.5.1.1." numaralı bölümünün üçüncü paragrafında yer alan "vergi dairesi başkanlıkları/" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.</p>	<p>4.5.1. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Tebliğin (4.1) No.lu Bölümünde Sayılan Fiillere İştirak Etmesi Halinde Ceza ve Teminat Uygulaması</p> <p>4.5.1.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin beşinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları hakkında tesis edilecek işlemlere ilişkin hükümlere yer verilmiştir.</p> <p>Bu hükümlere göre, mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilenlerin münhasıran sahte belge düzenleme fiillerine iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanacaktır. Meslek mensubu hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının uygulanabilmesi için, münhasıran sahte belge düzenleme fiiline iştirak nedeniyle kendisi adına 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>düzenleme fiiline iştirak nedeniyle kendisi adına 213 sayılı Kanununun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilen vergi ziyai cezasının kesinleşmesi şarttır.</p> <p>Meslek mensubunun iştirak fiilinin kesinleşmesi halinde, bu durum vergi dairesi başkanlıkları/defterdarlıklarca Başkanlığa bildirilir. Başkanlık, meslek mensubu hakkında söz konusu ceza işleminin uygulanması için meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirim yapar.</p>		<p>ikinci fıkrasına göre kesilen vergi ziyai cezasının kesinleşmesi şarttır.</p> <p>Meslek mensubunun iştirak fiilinin kesinleşmesi halinde, bu durum (...) defterdarlıklarca Başkanlığa bildirilir. Başkanlık, meslek mensubu hakkında söz konusu ceza işleminin uygulanması için meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirim yapar.</p>
<p>4.5.1.2. Hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanan meslek mensubunun sürenin sonunda mesleki faaliyetine tekrar devam etmek istemesi halinde, bağlı olacağı vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunması gerekir. İşe başlama bildiriminin alınması üzerine, vergi dairesi mükellefiyet tesis işlemlerini genel usuller çerçevesinde gerçekleştirir.</p>	<p>MADDE 7- Aynı Tebliğin "4.5.1.2." numaralı bölümünün ikinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>"Ayrıca, işe başlama bildiriminin alındığı tarihten itibaren bir ay içinde vergi dairesi tarafından hazırlanacak bir yazı ile yazının tebellüğünden itibaren altmış gün içerisinde meslek mensubundan teminat göstermesi istenir. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde</p>	<p>4.5.1.2. Hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanan meslek mensubunun sürenin sonunda mesleki faaliyetine tekrar devam etmek istemesi halinde, bağlı olacağı vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunması gerekir. İşe başlama bildiriminin alınması üzerine, vergi dairesi mükellefiyet tesis işlemlerini genel usuller çerçevesinde gerçekleştirir.</p> <p>Ayrıca, işe başlama bildiriminin alındığı tarihten itibaren bir ay içinde vergi dairesi tarafından hazırlanacak</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>Ayrıca, işe başlama bildiriminin alındığı tarihten itibaren bir ay içinde vergi dairesi tarafından hazırlanacak bir yazı ile yazının tebellüğünden itibaren otuz gün içerisinde meslek mensubundan teminat göstermesi istenir. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle meslek mensubu adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.</p>	<p>öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.”</p>	<p>bir yazı ile yazının tebellüğünden itibaren altmış gün içerisinde meslek mensubundan teminat göstermesi istenir. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.</p>
<p>4.5.2.4. Meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezasının uygulanması, söz konusu meslek mensubunun işlemiş olduğu iştirak fiili nedeniyle kendisi hakkında 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilen vergi ziyai cezasının kesinleşmesine bağlı olduğundan, iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezası kesinleşen meslek mensuplarının bilgisi, meslekten çıkarma cezasının uygulanmasını sağlamak üzere</p>	<p>MADDE 8- Aynı Tebliğin “4.5.2.4.” numaralı bölümünde bulunan “vergi dairesi başkanlıkları” ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.</p>	<p>4.5.2.4. Meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezasının uygulanması, söz konusu meslek mensubunun işlemiş olduğu iştirak fiili nedeniyle kendisi hakkında 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilen vergi ziyai cezasının kesinleşmesine bağlı olduğundan, iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezası kesinleşen meslek mensuplarının bilgisi, meslekten çıkarma cezasının uygulanmasını sağlamak üzere meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirim yapılabilmesi için,</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirim yapılabilmesi için, vergi dairesi başkanlıklarında defterdarlıklarca Başkanlığa gönderilir.		(...) defterdarlıklarca Başkanlığa gönderilir
<p>5. Mevcut Faaliyet Yanında Sahte Belge Düzenlenmesi Halinde Teminat Uygulaması</p> <p>...</p> <p>5.1.2. Mezkûr mükelleflerden teminat istenebilmesi için iki temel şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi, sahte belge düzenleme fiilinin işlendiğinin, mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemesi neticesinde düzenlenen raporla tespit edilmiş olması; ikincisi ise tarh edilen vergi ile kesilen cezaların kesinleşmiş olmasıdır.</p> <p>Şartların gerçekleşmesi halinde, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kesinleşmenin ittilarına girmesinden itibaren bir ay içerisinde mükellefe tebliğ edeceği bir yazıyla, yazının tebellüğünden itibaren otuz günlük süre içerisinde teminat göstermesini ister. Teminatın verilen sürede gösterilmemesi halinde istenen teminat tutarı, verilen sürenin son günü vade</p>	<p>MADDE 9- Aynı Tebliğin "5.1.2." numaralı bölümünün ikinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>"Şartların gerçekleşmesi halinde, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kesinleşmenin ittilarına girmesini müteakiben mükellefe tebliğ edeceği bir yazıyla, yazının tebellüğünden itibaren altmış günlük süre içerisinde teminat göstermesini ister. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir."</p>	<p>5. Mevcut Faaliyet Yanında Sahte Belge Düzenlenmesi Halinde Teminat Uygulaması</p> <p>...</p> <p>5.1.2. Mezkûr mükelleflerden teminat istenebilmesi için iki temel şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi, sahte belge düzenleme fiilinin işlendiğinin, mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemesi neticesinde düzenlenen raporla tespit edilmiş olması; ikincisi ise tarh edilen vergi ile kesilen cezaların kesinleşmiş olmasıdır.</p> <p>Şartların gerçekleşmesi halinde, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kesinleşmenin ittilarına girmesini müteakiben mükellefe tebliğ edeceği bir yazıyla, yazının tebellüğünden itibaren altmış günlük süre içerisinde teminat göstermesini ister. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı, bu mükelleflerden 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.</p>		
<p>5.1.3. Maddenin dördüncü fıkrası hükmüne göre, teminat isteme aşamasına gelmeden, örneğin vergi inceleme raporu üzerine yapılan tarhiyata karşı idari yargı merciinde açılan davanın kesinleşmesinden önceki bir aşamada mükellefin faaliyetini terk etmiş olması durumunda, mükelleften bu aşamada teminat istenilmez.</p> <p>Ancak, söz konusu mükellefin bilahare işe başlama bildiriminde bulunması halinde, ilgili vergi dairesi tarafından işe başlama bildiriminin alındığı tarihten itibaren bir ay içerisinde, sahte belge düzenleme fiili nedeniyle yapılan tarhiyatın kesinleşmiş olması şartıyla, alınması gereken teminat mükelleften istenir. Teminat belirtilen sürede gösterilmezse istenilen teminat tutarı, verilen sürenin son günü</p>	<p>MADDE 10- Aynı Tebliğin “5.1.3.” numaralı bölümünün ikinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve aynı bölümde yer alan Örnek 11’in ikinci paragrafındaki “girdiği tarihten itibaren bir ay içinde” ibaresi “girmesini müteakiben” şeklinde değiştirilmiştir.</p> <p>“Ancak, söz konusu mükellefin bilahare işe başlama bildiriminde bulunması halinde, ilgili vergi dairesi tarafından işe başlama bildiriminin alınmasını müteakiben, sahte belge düzenleme fiili nedeniyle yapılan tarhiyatın kesinleşmiş olması şartıyla, alınması gereken teminat mükelleften istenir. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.”</p>	<p>5.1.3. Maddenin dördüncü fıkrası hükmüne göre, teminat isteme aşamasına gelmeden, örneğin vergi inceleme raporu üzerine yapılan tarhiyata karşı idari yargı merciinde açılan davanın kesinleşmesinden önceki bir aşamada mükellefin faaliyetini terk etmiş olması durumunda, mükelleften bu aşamada teminat istenilmez.</p> <p>Ancak, söz konusu mükellefin bilahare işe başlama bildiriminde bulunması halinde, ilgili vergi dairesi tarafından işe başlama bildiriminin alınmasını müteakiben, sahte belge düzenleme fiili nedeniyle yapılan tarhiyatın kesinleşmiş olması şartıyla, alınması gereken teminat mükelleften istenir. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı, bu mükelleflerden 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.</p> <p>Örnek 11: Adana Ziyapaşa Vergi Dairesi mükellefi (Z) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 22/5/2016 tarihli vergi inceleme raporunda, bu mükellefin ticari faaliyeti yanında 1.500.000 TL tutarında sahte belge düzenleme fiilini işlediği tespit edilmiş ve bağlı olduğu vergi dairesince raporda önerilen tarhiyata ilişkin olarak düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri 12/1/2017 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. (Z) Ltd. Şti. yapılan tarhiyat ve kesilen cezaları dava konusu yapmış ve tarhiyat ile cezalar 2017 yılı içerisinde kesinleşmiştir. Söz konusu tarhiyat ve cezaların kesinleştiği bilgisi 2017 yılı içinde mezkûr vergi dairesinin itilâna girmiştir.</p> <p>Bu durumda, ilgili vergi dairesi kesinleşmenin itilâna girdiği tarihten itibaren bir ay içinde,</p>		<p>Örnek 11: Adana Ziyapaşa Vergi Dairesi mükellefi (Z) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 22/5/2016 tarihli vergi inceleme raporunda, bu mükellefin ticari faaliyeti yanında 1.500.000 TL tutarında sahte belge düzenleme fiilini işlediği tespit edilmiş ve bağlı olduğu vergi dairesince raporda önerilen tarhiyata ilişkin olarak düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri 12/1/2017 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. (Z) Ltd. Şti. yapılan tarhiyat ve kesilen cezaları dava konusu yapmış ve tarhiyat ile cezalar 2017 yılı içerisinde kesinleşmiştir. Söz konusu tarhiyat ve cezaların kesinleştiği bilgisi 2017 yılı içinde mezkûr vergi dairesinin itilâna girmiştir.</p> <p>Bu durumda, ilgili vergi dairesi kesinleşmenin itilâna girmesini müteakiben, düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'u olan 150.000 TL tutarında teminat göstermesini (Z) Ltd. Şti.'den ister.</p> <p>Dava konusu tarhiyatta mahkemenin, düzenlenen belgelerin tamamının değil de belli bir kısmının sahte olduğuna karar vermesi</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'u olan 150.000 TL tutarında teminat göstermesini (Z) Ltd. Şti.'den ister.</p> <p>Dava konusu tarhiyatta mahkemenin, düzenlenen belgelerin tamamının değil de belli bir kısmının sahte olduğuna karar vermesi durumunda, vergi dairesince bu tutar dikkate alınarak işlem tesis edilir.</p> <p>Dava konusu edilmeden kesinleşen tarhiyatlar bakımından da teminat ancak tarhiyatın kesinleşmesi sonrasında istenecektir.</p>		<p>durumunda, vergi dairesince bu tutar dikkate alınarak işlem tesis edilir.</p> <p>Dava konusu edilmeden kesinleşen tarhiyatlar bakımından da teminat ancak tarhiyatın kesinleşmesi sonrasında istenecektir.</p>
<p>5.2. Alınan Teminatların İadesi</p> <p>5.2.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin dördüncü fıkrasında sayılan haller dolayısıyla alınan teminatların iadesi hususu da maddenin yedinci fıkrasında düzenlenmiştir.</p> <p>Buna göre alınan teminatlarla ilgili olarak, teminatın alındığı tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içerisinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı</p>	<p>MADDE 11- Aynı Tebliğin "5.2.1." numaralı bölümünün üçüncü paragrafının ikinci bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>"- Fiil, maddenin dördüncü fıkrası kapsamında ise vergi borçları ile işlenen fiilden doğan vergi borçları alınan teminattan mahsup edilir, ayrıca mükelleften mezkûr fıkra hükmüncü yeniden teminat istenir. Bu teminatın hesabında mahsup neticesinde kalan teminat tutarı istenecek yeni teminat tutarından düşülür. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellef</p>	<p>5.2. Alınan Teminatların İadesi</p> <p>5.2.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin dördüncü fıkrasında sayılan haller dolayısıyla alınan teminatların iadesi hususu da maddenin yedinci fıkrasında düzenlenmiştir.</p> <p>Buna göre alınan teminatlarla ilgili olarak, teminatın alındığı tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içerisinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç olmak</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>belge kullanılması hariç olmak üzere, 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi halinde, teminat başkaca vergi borcu bulunmaması şartıyla mükellefe iade edilir.</p> <p>Bu durumda, teminatın iade edilmesi fiillerin işlenmemesine bağlı olmakla beraber bu fiillerin işlenmediğinin tespiti için özel olarak bir inceleme yapılmayacaktır. Ancak, mükellef hakkında yürütülen diğer incelemeler sonucunda mükellefin 359 uncu maddede sayılan sahte belge düzenleme fiillerini işlediği tespit edilirse;</p> <p>- Fiil, maddenin birinci fıkrası kapsamında ise mükellefiyet terkin edilir, terkin tarihi itibarıyla ödenmemiş vergi borçları ile işlenmiş olan fiilden doğan vergi borcu alınan teminattan mahsup edilir, artan tutar mükellefe iade edilir.</p> <p>- Fiil, maddenin dördüncü fıkrası kapsamında ise vergi borçları ile işlenen fiilden doğan vergi borçları alınan teminattan mahsup edilir, ayrıca mükelleften</p>	<p>hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.”</p>	<p>üzere, 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi halinde, teminat başkaca vergi borcu bulunmaması şartıyla mükellefe iade edilir.</p> <p>Bu durumda, teminatın iade edilmesi fiillerin işlenmemesine bağlı olmakla beraber bu fiillerin işlenmediğinin tespiti için özel olarak bir inceleme yapılmayacaktır. Ancak, mükellef hakkında yürütülen diğer incelemeler sonucunda mükellefin 359 uncu maddede sayılan sahte belge düzenleme fiillerini işlediği tespit edilirse;</p> <p>- Fiil, maddenin birinci fıkrası kapsamında ise mükellefiyet terkin edilir, terkin tarihi itibarıyla ödenmemiş vergi borçları ile işlenmiş olan fiilden doğan vergi borcu alınan teminattan mahsup edilir, artan tutar mükellefe iade edilir.</p> <p>- Fiil, maddenin dördüncü fıkrası kapsamında ise vergi borçları ile işlenen fiilden doğan vergi borçları alınan teminattan mahsup edilir, ayrıca mükelleften mezkûr fıkra hükmünce yeniden teminat istenir. Bu teminatın hesabında mahsup neticesinde kalan teminat tutarı</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>mezkûr fıkra hükmüncü yeniden teminat istenir. Bu teminatın hesabında mahsup neticesinde kalan teminat tutarı istenecek yeni teminat tutarından düşülür. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.</p>		<p>istenecek yeni teminat tutarından düşülür. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.</p>
<p>5.2.2. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin yedinci fıkrasındaki “beş” yıllık süre tamamlanmadan mükellefin faaliyetini terk etmesi durumunda, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç olmak üzere, 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi durumunda, teminat başkaca vergi borcu bulunmaması şartıyla mükellefe iade edilir. Ancak, vergi borcu varsa teminat tutarından bu borç mahsup edilir. Yapılan mahsup sonrasında artan bir tutarın bulunması durumunda, kalan teminat tutarı mükellefe iade olunur.</p>	<p>MADDE 12- Aynı Tebliğin “5.2.2.” numaralı bölümünün ikinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>“Teminatın iadesinden sonra beş yıllık süre içinde veya sonrasında yeniden işe başlanması halinde bu kişilerin mükellefiyeti idarece teminat istenmeden açılır. Ancak, ilgili vergi dairesi tarafından işe başlama bildirimini alınmasını müteakiben hazırlanacak bir yazı ile yazının tebellüğünden itibaren altmış gün içerisinde mükelleften teminat göstermesi istenir. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde</p>	<p>5.2.2. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin yedinci fıkrasındaki “beş” yıllık süre tamamlanmadan mükellefin faaliyetini terk etmesi durumunda, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç olmak üzere, 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi durumunda, teminat başkaca vergi borcu bulunmaması şartıyla mükellefe iade edilir. Ancak, vergi borcu varsa teminat tutarından bu borç mahsup edilir. Yapılan mahsup sonrasında artan bir tutarın bulunması durumunda, kalan teminat tutarı mükellefe iade olunur.</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>Teminatın iadesinden sonra beş yıllık süre içinde veya sonrasında yeniden işe başlanması halinde bu kişilerin mükellefiyeti idarece teminat istenmeden açılır. Ancak, ilgili vergi dairesi tarafından işe başlama bildirimini aldığı tarihten itibaren bir ay içerisinde hazırlanacak bir yazı ile yazının tebellüğünden itibaren otuz gün içerisinde mükelleften teminat göstermesi istenir. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.</p> <p>Alınmış olan teminatın iadesi ile ilgili olarak bu Tebliğin (5.2.1) No.lu bölümünde açıklandığı şekilde işlem yapılır.</p>	<p>öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.”</p>	<p>Teminatın iadesinden sonra beş yıllık süre içinde veya sonrasında yeniden işe başlanması halinde bu kişilerin mükellefiyeti idarece teminat istenmeden açılır. Ancak, ilgili vergi dairesi tarafından işe başlama bildirimini alınmasını müteakiben hazırlanacak bir yazı ile yazının tebellüğünden itibaren altmış gün içerisinde mükelleften teminat göstermesi istenir. Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.</p> <p>Alınmış olan teminatın iadesi ile ilgili olarak bu Tebliğin (5.2.1) No.lu bölümünde açıklandığı şekilde işlem yapılır.</p>
<p>5.3. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Durumu</p>	<p>MADDE 13- Aynı Tebliğin “5.3.1.2.” numaralı bölümünde yer alan “otuz” ibaresi “altmış” şeklinde değiştirilmiş, aynı bölümün ikinci ve üçüncü cümleleri</p>	<p>5.3. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Durumu</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>5.3.1. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Maddenin Dördüncü Fıkrasında Sayılan Fiile İştirak Etmesi Halinde Teminat Uygulaması</p> <p>...</p> <p>5.3.1.2. Söz konusu fiillere iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit olunan ve kendisi hakkında 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilen vergi ziyai cezası kesinleşen meslek mensuplarından, vergi dairesi tarafından kesinleşmenin ittilasına girmesinden itibaren bir ay içerisinde gönderilecek bir yazıyla, yazının tebellüğünden itibaren otuz günlük süre içerisinde teminat göstermesi istenir. Teminatın gösterilmemesi halinde istenen teminat tutarı, verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle meslek mensubu adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.</p>	<p>yürürlükten kaldırılmış ve aynı bölümün sonuna aşağıdaki cümle eklenmiştir.</p> <p>“Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.”</p>	<p>5.3.1. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Meslek Mensuplarının Maddenin Dördüncü Fıkrasında Sayılan Fiile İştirak Etmesi Halinde Teminat Uygulaması</p> <p>...</p> <p>5.3.1.2. Söz konusu fiillere iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit olunan ve kendisi hakkında 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre kesilen vergi ziyai cezası kesinleşen meslek mensuplarından, vergi dairesi tarafından kesinleşmenin ittilasına girmesinden itibaren bir ay içerisinde gönderilecek bir yazıyla, yazının tebellüğünden itibaren altmış günlük süre içerisinde teminat göstermesi istenir. (...) Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>6. Vergi Borcu Tutarının Alınan Teminat Tutarının %10'unu Aşması</p> <p>6.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin dokuzuncu fıkrası uyarınca; kendisinden teminat alınmış olan mükelleflerin, teminatın alındığı tarihten sonra tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergi borçlarının tutarı, alınan teminat tutarının %10'unu aşması halinde, teminat paraya çevrilerek 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesine göre mükelleflerin vergi borçlarına mahsup edilir.</p> <p>6.2. İlgili vergi daireleri, yukarıda belirtilen mahsup işleminin tamamlanmasından itibaren bir ay içerisinde hazırlanacak bir yazı ile mükelleflerden eksik kalan teminat tutarını otuz gün içerisinde tamamlamasını ister.</p> <p>Teminatın tamamlanmaması halinde, istenen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle bu mükellefler adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Teminat alacağı, mükelleflerden 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı</p>	<p>MADDE 14- Aynı Tebliğin "6.2." numaralı bölümünün birinci paragrafında yer alan "tamamlanmasından itibaren bir ay içerisinde" ibaresi "tamamlanmasını müteakiben" ve "otuz" ibaresi "altmış" şeklinde ve aynı bölümün ikinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>"Teminatın tamamlanmaması halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir."</p>	<p>6. Vergi Borcu Tutarının Alınan Teminat Tutarının %10'unu Aşması</p> <p>6.1. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin dokuzuncu fıkrası uyarınca; kendisinden teminat alınmış olan mükelleflerin, teminatın alındığı tarihten sonra tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergi borçlarının tutarı, alınan teminat tutarının %10'unu aşması halinde, teminat paraya çevrilerek 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesine göre mükelleflerin vergi borçlarına mahsup edilir.</p> <p>6.2. İlgili vergi daireleri, yukarıda belirtilen mahsup işleminin tamamlanmasını müteakiben hazırlanacak bir yazı ile mükelleflerden eksik kalan teminat tutarını altmış gün içerisinde tamamlamasını ister.</p> <p>Teminatın tamamlanmaması halinde mükellef hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.</p>

Tebliğın Önceki Hali	Değişiklik Tebliğı	Tebliğın Değişiklik Sonrası Hali
tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.		
7. Teminat Tutarının Belirlenmesi 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin on birinci fıkrasında, madde hükümlerine göre istenecek teminat tutarının; düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan tutarların toplamı, faaliyet alanı, mükellefin hukuki statüsü, faaliyette bulunulan il veya bölge, vergi borcu toplamı, fiilin tekrar edip etmediğı gibi kıstaslar esas alınarak Bakanlıkça belirlenecek usul ve esaslara göre, vergi dairesi müdürünün yazılı talebine istinaden defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı tarafından tayin edileceğı hükme bağlanmıştır. Söz konusu hükmün Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden, 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinde yer alan ve her yıl yeniden değerlendirme oranına göre belirlenen asgari tutardan (2017 yılı için 90.000 TL) az olmamak üzere, düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi gibi diğer tüm vergiler dahil toplam	MADDE 15- Aynı Tebliğın “7. Teminat Tutarının Belirlenmesi” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. “213 sayılı Kanunun 153/A maddesinde yer alan ve her yıl yeniden değerlendirme oranına göre belirlenen tutarlar arasında kalmak üzere, düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi gibi diğer tüm vergiler dâhil toplam tutarın %10'unun teminat olarak istenmesi gerekmektedir.”	7. Teminat Tutarının Belirlenmesi 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinde yer alan ve her yıl yeniden değerlendirme oranına göre belirlenen tutarlar arasında kalmak üzere, düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi gibi diğer tüm vergiler dâhil toplam tutarın %10'unun teminat olarak istenmesi gerekmektedir.

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
tutarın % 10'unun teminat olarak istenmesi uygun bulunmuştur.		
9. Teminat Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar ... 9.4. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesine göre teminat istenmesinin işe başlama bildirimine bağlandığı hallerde, bildirimde belirtilen işe başlama tarihinde geçerli olan; vergi dairesinin ittilasına girmesine bağlandığı hallerde ise ittila tarihinde geçerli olan teminat tutarı dikkate alınır. Kanuni tutar olan 75.000 TL, her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmakta olup; bu tutar, 2017 yılı için 27/12/2016 tarihli ve 29931 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 476 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 90.000 TL olarak belirlenmiştir.	MADDE 16- Aynı Tebliğin "9.4." numaralı bölümünün ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. "Kanuni tutarlar, her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır."	9. Teminat Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar ... 9.4. 213 sayılı Kanunun 153/A maddesine göre teminat istenmesinin işe başlama bildirimine bağlandığı hallerde, bildirimde belirtilen işe başlama tarihinde geçerli olan; vergi dairesinin ittilasına girmesine bağlandığı hallerde ise ittila tarihinde geçerli olan teminat tutarı dikkate alınır. Kanuni tutarlar, her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.
	MADDE 17- Aynı Tebliğe aşağıdaki bölüm eklenmiş ve diğer bölümler buna göre teselsül ettirilmiştir. "10. Geçiş Süreci Anayasa Mahkemesinin 22/3/2023 tarihli ve E:2022/108, K:2023/55 sayılı Kararının yürürlüğe girdiği 20/4/2024 tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş olmakla birlikte anılan Kararın uygulanmasına istinaden	10. Geçiş Süreci Anayasa Mahkemesinin 22/3/2023 tarihli ve E:2022/108, K:2023/55 sayılı Kararının yürürlüğe girdiği 20/4/2024 tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş olmakla birlikte anılan Kararın uygulanmasına istinaden teminat alacak tahakkukları terkin edilen veya aynı tarih itibarıyla tahakkuk ettirilmesi gerekirken henüz teminat alacağı tahakkuk ettirilmemiş

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Tebliği	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
	<p>teminat alacak tahakkukları terkin edilen veya aynı tarih itibarıyla tahakkuk ettirilmesi gerekirken henüz teminat alacağı tahakkuk ettirilmemiş mükelleflere yönelik, bu bölümü ihdas eden Tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren bir ay içinde vergi dairesi tarafından mükellefe hitaben yazılacak bir yazı ile altmış gün içinde 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin ilgili fıkrası kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenir.</p> <p>Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellefler hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.”</p>	<p>mükelleflere yönelik, bu bölümü ihdas eden Tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren bir ay içinde vergi dairesi tarafından mükellefe hitaben yazılacak bir yazı ile altmış gün içinde 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin ilgili fıkrası kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenir.</p> <p>Teminatın süresinde gösterilmemesi halinde mükellefler hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilir.</p>
	<p>MADDE 18- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.</p> <p>MADDE 19- Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.</p>	

Saygılarımızla...