

**Konu : Münhasıran Sahte Belge Düzenlemek Üzere  
Mükellefiyet Tesis Ettirenlere İlişkin Teminat Uygulaması**

**SİRKÜLER**

**Vergi Usul Kanunu'na "Teminat uygulaması" başlıklı 153/A Maddesi Eklenmiştir.**

11/04/2013 tarihli ve 28615 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 1'inci maddesiyle Vergi Usul Kanununa 153 üncü maddesinden sonra gelmek üzere "Teminat uygulaması" başlıklı yeni bir madde eklenmiştir.

Söz konusu madde hükmü aşağıdaki gibidir;

**“Teminat uygulaması:**

MADDE 153/A – 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 edilenlerden, serbest meslek erbabının, şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, ticaret şirketlerinde; şirketin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüslerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenlerin işe başlama bildirimının alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat verilmiş olması şarttır.

Birinci fıkrada sayılanların ortağı oldukları adi ortaklıkların, kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip oldukları ticaret şirketlerinin veya idare ettikleri tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin işe başlama bildiriminde bulunması halinde de birinci fıkra hükmü uygulanır.

Birinci fıkrada sayılanların, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari % 10 ortağı olması, bunları devralması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması halinde, keyfiyetin vergi dairesinin itilama girdiği tarihten itibaren bir ay içinde birinci fıkrada yer alan şartların yerine getirilmesi bu mükelleflerden yazılı olarak istenir. Otuz günlük süre içinde şartların yerine getirilmemesi ve sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesi halinde, istenilen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, gecikme zammı tatbik edilerek mükelleften, birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme

tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçları ise mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere, bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.

Birinci fıkrada 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 itilâna girdiği tarihten itibaren bir ay içinde 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere yazıyla otuz gün içinde teminat göstermesi istenir. Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse teminat bunlardan istenir. Verilen sürede şartların yerine getirilmemesi halinde, istenilen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından bu maddenin birinci fıkrasında sayılan haller dolayısıyla 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 uygulanır. Bu cezanın uygulanmasında 3568 sayılı Kanunda yer alan usuller tatbik edilir. Sürenin sonunda, meslek mensubunun tekrar faaliyete başlamak istemesi halinde kendisinden bir ay içinde 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere yazıyla teminat istenir. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde dördüncü fıkranın ilgili hükmüne göre işlem yapılır.

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 istenir. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde dördüncü fıkranın ilgili hükmüne göre işlem yapılır.

Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda sayılan hallerde teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin tespit edilmesi halinde; dördüncü fıkrada sayılan hallerde ise teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi halinde alınmış olan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla mükellefe iade edilir. Söz konusu fiillerin işlenmiş olduğunun tespit edilmesi halinde; fiil birinci fıkra kapsamında ise mükellefiyet 160 ıncı maddenin üçüncü fıkrasına göre terkin edilir, terkin tarihi itibarıyla ödenmemiş vergi borçları ile işlenmiş olan fiillerden doğan vergi borcu alınan teminattan mahsup edilir, artan tutar mükellefe iade edilir. Fiil dördüncü fıkra kapsamında ise vergi borçları ile işlenen fiilden doğan vergi borçları teminattan mahsup edilir, ayrıca mükelleften mezkûr fıkra hükmüne yeniden teminat istenir. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde dördüncü fıkranın ilgili hükmüne göre işlem yapılır.

Beşinci ve altıncı fıkralarda belirtilen hallerde, teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde mezkûr fıkralarda yer alan fiillerin işlendiğinin veya bu fiillere iştirak edildiğinin tespit edilmemiş olması halinde alınmış olan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması durumunda meslek mensubuna iade edilir. Söz konusu fiillerin işlendiğinin veya bunlara iştirak edildiğinin tespit edilmesi halinde, fiil beşinci fıkra kapsamında ise meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır. Bu cezanın uygulanmasında 3568 sayılı Kanunda yer alan usuller tatbik edilir. Fiil altıncı fıkra kapsamında ise mezkûr fıkra uyarınca işlem tesis edilir.

Bu madde uyarınca teminat alınan 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 Kanununun 47 nci maddesi uyarınca mükellefin borçlarına mahsup edilir ve mükelleften teminat tutarının tamamlanması istenir. Teminatın tamamlanmaması halinde dördüncü fıkranın ilgili hükmüne göre işlem yapılır.

359 uncu maddede sayılan fiilleri işledikleri veya bu fiillere iştirak ettikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespit edilenlerden bu durumları kesinleşenler ile birinci, ikinci ve üçüncü fıkraların kapsamına girenler veya bu fiillere iştirak edenler, fiilin işlendiği tarihten itibaren altı yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlanamazlar.

Bu madde hükümlerine göre istenecek teminat tutarı; düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan tutarların toplamı, faaliyet alanı, mükellefin hukuki statüsü, faaliyette bulunulan il veya bölge, vergi borcu toplamı, fiilin tekrar edip etmediği gibi kıstaslar esas alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara göre, vergi dairesi müdürünün yazılı talebine istinaden defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı tarafından tayin edilir.

Birinci fıkrada sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenler Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre duyurulur. Bu kapsamda yapılan duyurular vergi mahremiyetinin ihlâli sayılmaz. Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse, bunlar da duyurulur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

**Bu maddede yapılan düzenlemeler, aşağıda başlıklar halinde belirtilmiştir.**

#### **1- Münhasıran Sahte Belge Düzenleyenlerin Yeniden İşe Başlamaları Durumunda Teminat Uygulaması:**

Söz konusu maddenin 1'inci fıkrası ile başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde **münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen ve işi bırakmış addolunarak mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden;**

- serbest meslek erbabının,
- şahıs işletmelerinde işletme sahibinin,
- adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin,
  - ticaret şirketlerinde şirketin;
- kanuni temsilcilerinin,
- yönetim kurulu üyelerinin,
- şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüslerin,
- tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenlerin,
  - yukarıda sayılanların;
- ortağı oldukları adi ortaklıkların,
- kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip oldukları ticaret şirketlerinin,
- veya idare ettikleri tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin,

iş başlama bildiriminin alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için iş başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş olması ve 75.000 Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat verilmiş olması şartları aranacaktır.

Teminat olarak 6183 sayılı Kanununun 10'uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı fıkralarında sayılan para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları ile Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler kabul edilecektir.

Birinci fıkrada sayılanların mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin

- kanuni temsilcisi,
- yönetim kurulu üyesi,
- idarecisi,
- asgari % 10 ortağı olması,
- bunları devralması,
- kısmen veya tamamen bunlara devrolunması

halinde keyfiyetin vergi dairesinin itilama girdiği tarihten itibaren bir ay içinde birinci fıkrada yer alan şartların yerine getirilmesi bu mükelleflerden yazılı olarak istenecektir.

Otuz günlük süre içinde şartların yerine getirilmemesi ve sayılan kişilerin statülerinin devam ettirilmesi halinde, istenilen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilecektir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, gecikme zammı tatbik edilerek mükelleften, birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçları ise mükellef **müşterek ve müteselsil sorumlu** olmak üzere, bu kişilerden 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilecektir. ,

## **2- Sahte Belge Düzenleyenlerle İlgili Teminat Uygulaması :**

**Birinci fıkrada sayılanlar dışında kalan ve 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 itilama girdiği tarihten itibaren **bir ay içinde 75.000 Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat** verilmiş olması **şartı** getirilmiştir.

Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse teminat bunlardan istenecektir. Verilen sürede şartların yerine getirilmemesi halinde, istenilen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilecektir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilecektir.

### 3- Sahte Belge Düzenleme Fiiline İştirak Eden Meslek Mensupları ile İlgili Teminat ve Ceza Uygulaması:

Madde metninde meslek mensupları ile ilgili teminat ve ceza uygulaması iki şekilde ele alınmıştır.

**3.1-** 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından maddenin birinci fıkrasında sayılan haller dolayısıyla **mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği inceleme raporuyla tespit edilenler ve bu durumu kesinleşenler hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alkoyma cezası** uygulanacaktır. Bu cezanın uygulanmasında 3568 sayılı Kanunda yer alan usuller tatbik edilecektir. Sürenin sonunda, **meslek mensubunun tekrar faaliyete başlamak istemesi halinde** kendisinden bir ay içinde 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden **75.000 Türk Lirasından** ve düzenlenmiş olan **sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere yazıyla teminat** istenecektir. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde tahakkuk ettirilen teminat alacağı, mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilecektir.

**3.2-** 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından, maddenin birinci fıkrası dışında kalan ve sahte belge düzenleme fiilini işleyen mükelleflerin fiiline iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumu kesinleşenlerden de 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere yazıyla teminat istenecektir. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde tahakkuk ettirilen teminat alacağı, mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilecektir.

### 4- Mükelleflere Teminatların İadesi :

Maddenin **birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında** sayılan hallerde teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren **üç yıl içinde**, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin tespit edilmesi halinde; **dördüncü fıkrasında** sayılan hallerde ise teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren **beş yıl içinde** sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi halinde alınmış olan **teminat başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla mükellefe iade edilecektir**. Söz konusu **fiillerin işlenmiş olduğunun tespit edilmesi halinde**; fiil birinci fıkra kapsamında ise **mükellefiyet** 160 ıncı maddenin üçüncü fıkrasına göre **terkin** edilir. Terkin tarihi itibarıyla ödenmemiş vergi borçları ile işlenmiş olan fiillerden doğan vergi borcu alınan teminattan mahsup edilecek, artan tutar varsa mükellefe iade edilecektir. Fiil **dördüncü fıkra kapsamında** ise vergi borçları ile işlenen fiilden doğan vergi borçları teminattan mahsup edilecek, ayrıca mükelleften mezkûr fıkra hükmüne göre **yeniden teminat istenecektir**. Verilen sürede teminatın gösterilmemesi halinde, istenilen teminat tutarı verilen sürenin son günü vade tarihi olarak kabul edilmek suretiyle mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı, mükelleften 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsil edilir.

## 5- Meslek Mensuplarına Teminatların İadesi :

3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları ile ilgili hallerde, teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde mezkûr fıkralarda yer alan fiillerin işlendiğinin veya bu fiillere iştirak edildiğinin tespit edilmemiş olması halinde alınmış olan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması durumunda meslek mensubuna iade edilecektir. Söz konusu fiillerin işlendiğinin veya bunlara iştirak edildiğinin tespit edilmesi halinde, fiil beşinci fıkra kapsamında ise meslek mensubu hakkında çıkarma cezası uygulanacaktır. Bu cezanın uygulanmasında 3568 sayılı Kanunda yer alan usuller tatbik edilecektir.

## 6- Teminatların Mükelleflerin Borçlarına Mahsubu:

Teminat alınan mükelleflerin, teminatın alındığı tarihten sonra tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergi borçlarının tutarı alınan teminat tutarının %10'unu aşması halinde, teminat paraya çevrilerak 6183 sayılı Kanununun 47 nci maddesi ile uyarınca mükellefin borçlarına mahsup edilecek ve mükelleften teminat tutarının tamamlanması istenecektir. Teminatın tamamlanmaması halinde teminat alacağı gecikme zammı uygulanarak takip ve tahsil edilecektir.

## 7- Vergi teşvik ve desteklerinden yararlanılamaması :

359 uncu maddede sayılan fiilleri işledikleri veya bu fiillere iştirak ettikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespit edilenlerden bu durumları kesinleşenler ile birinci, ikinci ve üçüncü fıkraların kapsamına girenler veya bu fiillere iştirak edenler, fiilin işlendiği tarihten itibaren altı yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlanamayacaklardır.

## 8- Maliye Bakanlığına Tanınan Düzenleme Yetkisi :

Bu madde hükümlerine göre istenecek teminat tutarı; düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan tutarların toplamı, faaliyet alanı, mükellefin hukuki statüsü, faaliyette bulunulan il veya bölge, vergi borcu toplamı, fiilin tekrar edip etmediği gibi kıstaslar esas alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara göre, vergi dairesi müdürünün yazılı talebine istinaden defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı tarafından tayin edilecektir.

**Cihat ÇETİNKAYA**  
**Yeminli Mali Müşavir**  
**Yönetim Kurulu Başkanı**

**ÜSTADIM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

Cinnah Cad. Vardar İş Merkezi No: 52/2 06680 Çankaya - Ankara

Tel: 440 26 66 - 440 25 55 Fax: 440 25 00

www.ustadimymm.com.tr - www.ustadimymm.com - www.ustadymm.com



E-mail: bilgi@ustadimymm.com