



TÜRMOB

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

2017/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

26 Mart 2017 Pazar – 17.00 (Sınav Süresi 3,5 Saat)

SORULAR

SORU 1: Aşağıdaki kavramları açıklayınız.

- a) **Vergi Sorumlusu** (213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 8) **(10 Puan)**
- b) **Fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumluluğunu tanımlayarak**, Türk Vergi Kanunlarında yer alan düzenlemelerden **örnekler vererek açıklayınız.** **(10 Puan)**

SORU 2: Tam mükellef (A) AŞ, aktifine kayıtlı arsa üzerine kendisine iş merkezi inşa etmeye karar vermiştir. Söz konusu inşaatın yapılması için (A) AŞ, tam mükellef olan (B) Limited Şirketi ile anlaşmışlardır. Yapılan anlaşmaya göre (B) Ltd. Şti, inşa edeceği iş merkezini anahtar teslim olarak yapacak ve (A) AŞ'ye teslim edecektir. İnşaat sözleşmesi, 1.2.2016 tarihinde düzenlenmiştir. Sözleşmede işin bedeli 1.000.000,00 Amerikan Doları olarak belirlenmiştir. Sözleşmeye göre inşaata, 15.2.2016 tarihinde başlanacak ve inşaat 30.10.2017 tarihinde sona erecektir. Yine aynı sözleşme uyarınca, (A) AŞ, işin başında (B) Limited Şirketine **100.000 ABD Doları (Amerikan Doları)** avans olarak ödeyecek ve diğer ödemeler hak edişe bağlanacaktır. İşin bitiminde de sözleşmede belirlenen komisyonca, önce geçici kabul yapılacak olup, geçici kabulden bir yıl sonra da kesin kabul işlemleri yapılacaktır.

Yukarıda açıklanan sözleşme uyarınca (B) Ltd. Şti, (A) AŞ'ne, işin başlangıcında, 29.2.2016 tarihinde **KDV hariç 100.000,00 ABD Doları tutarında** fatura düzenleyerek posta ile göndermiştir. Ancak söz konusu fatura (A) AŞ'ye 3.10.2016 tarihinde ulaşmıştır. Düzenlenen faturada kur 2,00 TL olarak belirtilmiştir. (A) AŞ, fatura bedelini de 12.12.2016 tarihinde banka havalesi yaparak (B) Ltd. Şti'ne ABD Doları olarak ödemiştir. Söz konusu fatura ile ilgili olarak her iki şirketin kanuni defterlerinde ayrı ayrı aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılmıştır.

(A) AŞ'nin Kayıtları

Kayıt Tarihi: 6.10.2016 Yevmiye No 15	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI (100.000 \$ * 2,50)	250.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI (18.000 \$ * 2,00)	36.000,00
320 SATICILAR HESABI	278.500,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI (100.000 \$ * %3) * 2,50 TL	7.500,00
(B) Ltd. Şti'nin faturasının kayıdır.	

1



TÜRMOB

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

Kayıt Tarihi: 12.12.2016 Yevmiye No:160

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	50.000,00
[(100.000 \$ * (2,50- 2,00)] Kur farkı]]	
320 SATICILAR HESABI	300.000,00
102 BANKA HESABI	300.000,00
(100.000 \$ *3,00 ₺)	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	1.500,00
(Kur farkı stopajı; [(3,00 ₺ - 2,50)* 100.000, 000\$ * %3]	
320 SATICILAR HESABI	48.5000,00
(100.000 \$ * (3,00 ₺ -2,50 ₺) Kur farkı- Stopaj)	

(B) Ltd Şti'ne yapılan ödeme nedeniyle doğan kur farkının muhasebeleştirilmesi.

(B) LTD'nin Kayıtları

Kayıt Tarihi:29.2.2016Yevmiye No : 25

120 ALICILAR HESABI	230.000,00
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI	6.000,00
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM	200.000,00
HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	
391 HESAPLANAN KDV HESABI	36.000,00

(A) AŞ'ye kesilen faturanın kaydı.

Kayıt Tarihi: 12.12.2016Yevmiye No :180

102 BANKA HESABI	300.000,00
120 ALICILAR HESABI	115.000,00
(Kur farkı+ Kur farkının 18.000 TL KDV'si- % 3 Stopaj)	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI	3.000,00
(Kur farkının stopaj kesintisi; [(3,00 ₺ - 2,00 ₺)*100.000 \$ **% 3]	
120 ALICILAR HESABI	300.000,00
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT	100.000,00
VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	
(Kur Farkı ; [(3,00 ₺ - 2,00 ₺)*100.000 \$]	
391 HESAPLANAN KDV	18.000,00
(KUR FARKI; [(3,00 ₺ - 2,00 ₺)*100.000 \$* % 18]	

(A) AŞ'den yapılan tahsilatın ve doğan kur farklarının kaydı.

VERİLER:

- 1- (A) AŞ, yukarıdaki muhasebe kayıtlarına göre, vergi sorumlusu sıfatıyla kestiği ve Ekim ayında kanuni defterlere kaydettiği 7.500,00 TL kurumlar vergisini, Ekim/2016 vergilendirme dönemine ait, kanuni süresinde verdiği muhtasar beyannamede beyan etmiştir. Aralık ayında kanuni defterlerine kaydettiği 1.500,00 TL kurumlar vergisi kesintisini ise beyan etmemiştir.
- 2- (B) Ltd. Şti tarafından, Şubat ayında düzenlenen faturada yer alan KDV Şubat/2016 vergilendirme dönemine ait kanuni süresinde verilen KDV beyanında beyan edilmiştir.
- 3- (B) Ltd Şti. Aralık ayında hesaplayarak kanuni defterlerine kaydettiği kur farkına ilişkin fatura düzenlememiştir.
- 4- (B) Ltd Şti. Aralık ayında hesaplayarak kanuni defterlerine kaydettiği kur farkına ilişkin KDV'yi Aralık/2016 vergilendirme dönemine ait kanuni süresinde verdiği KDV beyannamesinde beyan etmiştir.



TÜRMOB

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

5- İşlem tarihleri itibariyle dikkate alınması gereken USD kurları ise aşağıdaki gibidir:

TARİH	USD (AMERİKAN DOLARI)	KUR (TL)
29.2.2016	1 USD	2,00 ₺
03.10.2016	1 USD	2,20 ₺
06.10.2016	1 USD	2,50 ₺
12.12.2016	1 USD	3,00 ₺

İSTENEN: Yukarıdaki olayda yapılan işlemlerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme, vergi ziyaı ve fatura düzenleme hükümleri ile 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu ve 3065 sayılı katma değer vergisi kanunu hükümlerine uygun olup olmadığını yasal dayanakları ile açıklayınız.(40 Puan)

NOT: Cevapta, herhangi bir şekilde muhasebe kayıtları yapılmayacaktır. Ayrıca, soruda ceza ile ilgili sorumluluklar sorulmadığından cevapta yer verilmeyecektir. Yer verilmesi halinde puan verilmeyecektir.

3

SORU 3: (X) vergi dairesinin mükellefi (C) gerçek kişisine aşağıdaki borçlarına ilişkin ödeme emirleri 1.4.2016 tarihinde Vergi Usul Kanununun Tebliğ hükümlerine uygun olarak tebliğ edilmiştir.

TÜRÜ	VADESİ	TUTARI
Geçici vergi	17.2.2016	600.000,00
Katma Değer Vergisi	26.3.2016	400.000,00

Aynı vergi dairesince mükellef (C)'ye aşağıdaki tarhiyatlar yapılarak kanuna uygun şekilde tebliğ edilmiştir. Mükellef (C) kanuni dava açma süresi içinde yetkili ve görevli vergi mahkemesinde 4.4.2016 tarihinde dava açmıştır.

TÜRÜ	TARHİYATIN DÖNEMİ	TUTARI
Yıllık Gelir Vergisi	2014	200.000,00
Katma Değer Vergisi	2015/5	800.000,00
TOPLAM VERGİ ZİYAI CEZASI	2014, 2015/5	1.500.000,00



TÜRMOB

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

Mükellef (C) 5.4.2016 tarihinde vergi dairesine dilekçe ile başvurarak dava konusu tarhiyatlara ilişkin olmak üzere toplam 1.000.000,00 TL ödemiştir. Vergi Dairesince tahsil edilen tutarların tamamı, mükellefin talebi dikkate alınmaksızın 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un aşağıda yer alan 47'nci maddesi dayanak gösterilerek, yukarıda yer alan ödeme emirlerindeki borçların asıllarına mahsup edilmiştir.

Ödemenin mahsup edileceği alacaklar:

Madde 47

Amme alacağına karşılık rızaen yapılan ödemeler sırasıyla;
ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş,
içinde bulunulan takvim yılı sonunda zaman aşımına uğrayacak, aynı tarihte zaman aşımına uğrayacak alacaklarda her birine orantılı olarak, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatlı olana mahsup edilir. Ödemenin, alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak yapılır.
Amme alacağına karşılık cebren tahsil olunan paralar; önce parayı tahsil eden dairenin, artarsa aynı amme idaresinin takibe iştirak etmiş olan diğer alacaklı tahsil dairelerinin takip konusu alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak mahsup edilir.

İSTENEN: Vergi Dairesince yapılan işlemin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olup olmadığını yasal dayanakları ile **açıklayınız.** (10 Puan)

NOT: Cevapta gecikme zammı ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Hesaplama yapılması halinde de puan verilmeyecektir.

4

SORU 4: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 ncu maddesi uyarınca, **hakkında kaçakçılık cezası uygulanan bir gerçek kişi hakkında adli mahkemelerce verilen ve kesinleşen kararın,** idare mahkemelerinde (*vergi mahkemesi ve Danıştay*) derdest durumda bulunan davalarda idare mahkemelerini bağlayıp bağlamayacağını **tartışınız.** (10 Puan)

SORU 5: Ülke çapında uygulanmak üzere, 2.1.2006 tarihinde çıkarılan ve 2.1.2006 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yayımı tarihinde yürürlüğe giren BKK'na dayanılarak (X) vergi dairesince mükellef (Y) adına **24.3.2017 tarihinde vergi ziyayı cezalı re'sen vergi tarh edilerek Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak Mükellef (Y)'ye tebliğ edilmiştir.** Mükellef (Y) hem tarhiyatın dayanağı olan ve ülke çapında uygulanan **BKK'nın iptali ile vergi ziyayı cezalı vergi tarhiyatının iptali talebi ile aynı anda dava açmak istemektedir.** Mükellef (Y) tarafından **BKK'nın kararının iptaline dava açılıp açılmayacağını açıklayarak,** her iki işleme karşı açılacak davalarda, görevli yargı mercilerini ve dava açma sürelerini **açıklayınız.** (20 Puan)



TÜRMOB

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

CEVAPLAR

CEVAP 1:

a) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'nci maddesinde vergi sorumlusu, **verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir** biçiminde tanımlanmıştır. Yine aynı maddede Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı, Vergi Usul Kanununun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu hüküm altına alınmıştır.

b) **Başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olan vergi sorumlusunun, asıl mükellefle birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda kalan kişiye ferî vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu denilmektedir.**

Vergi sorumlusu kural olarak vergi kesenlerin sorumluluğunda olduğu gibi ödediği vergiyi asıl mükellefe rücu etmesi gerekmektedir. Ancak, ferî vergi sorumluluğunda **bazen** vergi sorumlusu, yasal düzenlemeler uyarınca doğrudan doğruya asıl borçlunun yerine geçmekte ve ödedikleri vergiler için mükellefe rücu etme hakkı mevcut olup, cezaların rücu edilmesi vergi kanunları ile yasaklanmıştır. Bu durumda vergi borcunun başka bir kişiye intikal etmektedir. Ferî vergi borçlusu durumundakilerin sorumluluğu halleri VUK'un 10, 12, 162 ve 251 inci maddelerinde, AATUHK'nın 33, 35, mükerrer 35 ve 57. maddelerinde, KVK'nın 34 ve 39 maddelerinde, KDVK'nın 9/2. Maddesinde (kısmi tevkifat), ÖTVK'nın 13. maddesinde, Damga Vergisi Kanunu'nun 24 ve 25. maddelerinde, düzenlenmiştir.

Örneğin, başvuru sırası itibarıyla AATUHK'nın 35. maddesinde düzenlenen limited şirket ortaklarının sorumluluğunu, "ferî vergi borçlusu sorumluluğu" olarak nitelendirilebilmektedir. Yine VUK'un 12. maddesinde yer alan mirasçılardan sorumluluğu, AATUHK'nın 36. maddesinde düzenlenen işi devralanların sorumluluğu **birinci derecede ferî vergi borçluları** sorumluluğuna örnektir. Yine başka örnekler VUK'un 10. maddesi ile AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde "kanuni temsilcilerin sorumluluğu"; AATUHK'nın 33. maddesinde "tasfiye memurlarının sorumluluğu"; AATUHK'nın 11 ve 57. maddelerinde "kefillerin sorumluluğu"; VUK'un 251. maddesinde "karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu", Bu kapsamda VUK m.10 uyarınca, kanuni temsilcileri, asıl borçlu yerine sorumlu tutulan ferî vergi borçlusu olarak nitelendirmek mümkündür.

Vergi cezalarından sorumluluk açısından ise gerçek ve tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu farklılık arz etmektedir. VUK m.332 uyarınca, küçük ve kısıtlıların veli, vasi ve kayyım gibi kanuni temsilcileri, temsil ettikleri kişilerin vergisel ödevlerini yerine getirmemeleri halinde, kasıt ve ihmalleri olup olmadığına bakılmaksızın cezaya muhatap olmakta, bunlar için küçük ve kısıtlılara rücu edilememektedir.

CEVAP 2: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde yıllara sâri inşaat işleri tanımlanmış ve bu işlerde kazancın tespiti ve vergilendirilmesi ile ilgili normlar belirlenmiştir. Söz konusu 42'nci maddeye göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilerek ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilmek zorundadır. (A) AŞ ile (B) Ltd Şti arasında yapılan sözleşme konusu iş, inşaat işi olup taahhüde dayanmaktadır. Taahhüde dayanan bu işin süresi de bir takvim yılını aştığından, başladığı yılda bitirilmesi öngörülmediğinden, her iki şirket açısından yıllara sâri inşaat işi olarak değerlendirilerek vergisel yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır.

Her iki şirket de tam mükellef statüsünde kurumlar vergisi mükellefidir. İnşaat işini üstlenen (B) Ltd, Şti'nin yapacağı inşaat işi nedeniyle, (A) AŞ tarafından yapılacak ödemeler nedeniyle 5520 sayılı KVK'nın 15/1-a maddesi (Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri.) üzerinden %3 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.



TÜRMOB

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

Diğer taraftan 213 sayılı VUK'nın 19 uncu maddesinde "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." biçiminde tanımlanan vergiyi doğuran olayın, somut olayda vergi kesintisi yapmak zorunda olan vergi sorumlusu (A) AŞ açısından belirlenmesi gerekmektedir. Vergi tevkifatı yönünden 5520 sayılı KVK'nın 15'nci maddesinde vergiyi doğuran olay ve vergi sorumlularının uymak zorunda oldukları usul ve esaslar açık biçimde belirlenmiştir. Buna göre vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar;

Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları maddede sayılan ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 (yasal oran) oranında kesinti yapmak zorundadırlar:

Bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar (371 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 04.04.2007 tarihinden sonra verilecek Muhtasar Beyannamelerini ertesi ayın başından yirmi üçüncü günü akşamına kadar) muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu'nda belirlenen usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yapılan kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir.

Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Somut olayda hesaben ödeme deyiminin değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu maddenin lafzında hesaben ödemenin tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumlusu nezdinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Çünkü, maddede "kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri" ifadesine yer verilmemiştir. Dolayısıyla, (B) Ltd. Şti'nin fatura düzenlemiş olması hesaben ödeme sonucunu doğurmamaktadır. Nitekim kamuya yapılan yıllara sâri inşaat işlerinde faturanın düzenlendiği tarihte değil, ödemeyi yapacak makam veya merciin faturayı kabul etmek suretiyle gerekli tahakkuk işlemlerini yaptığı anda vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir. Ayrıca vergi kanunları uyarınca vergi kesintisinin faturada gösterilmesini zorunlu kılan kanun normu da bulunmamaktadır. Kaldı ki fatura şekilsel bir ödev olup, vergi sorumlusu kılınanların tevkifat yapmaları için faturada tevkif edilecek verginin tutarının hesaplayıp hesaplamamaları vergi sorumlusu açısından da önem arz etmemektedir. Vergi sorumlusunun ödevi, kesilmesi gereken vergiyi tam ve zamanında doğru olarak hesaplayıp keserek, beyan etmesi ve ödemesi gerekmektedir. Bir başka deyişle, fatura vb. belgelerde tevkif edilmesi gereken vergi yer alsın ya da almasın her hal ve taktirde, vergi sorumlusunun tevkifat yapması gerekmektedir. Bu açıklamalar dikkate alındığında somut vakiada, faturanın düzenlenip düzenlenmemesi yapılacak vergi kesintisinin dönemine ve tutarına etkisi bulunmamaktadır.

Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

Bu maddede belirtilen ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir.

Yukarıdaki hükümlere göre vergi kesintisinde vergiyi doğuran olay, vergi sorumlularının avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları ödeme sırasında meydana gelmektedir. Aynı maddede hesaben ödeme deyiminin, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği belirtilmiştir. Dikkate edilirse kanunda "ve bağlacı kullanılmıştır. Bununla yasa koyucu;

İşlemin yapılmasını,

Yapılan işlemin deftere kaydını,

6



TÜRMOB

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

Birarada aramaktadır. Aksi halde yasa koyucunun “veya” bağlacını kullanması gerekirdi. Fatura düzenlenmesi, işlem olarak kabul edilse dahi kayıt yapılmadan hesaben ödemenin gerçekleştiği iddia edilemeyecektir.

Yukarıdaki yasal açıklamalar sonucunda vergi kesintisinde vergiyi doğuran olay, hesaben ya da nakden ödemeden hangisi önce gerçekleşir ise bu tarihte vergi kesintisinin yapılması ve bu tarihin içinde bulunduğu vergilendirme dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle fatura tarihi vergi kesintisi yapılmasında tek başına vergiyi doğuran olayı belirleyici değildir. Kaldı ki avans ödemelerinde fatura düzenlenmesi yasal açıdan zorunlu değildir. Düzenlenmiş olması da faturada yer alan KDV'nin beyanı ve indirimi dışında da başkaca bir hukuki sonuç doğurmayacaktır.

VUK'nın m.215/a'da kayıt ve belgelerde Türk para biriminin kullanılacağı, belgelerin, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebileceği, şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartının aranmayacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede Türk para birimiyle yapılan işlemlerin, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrileceği, iktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edileceği, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edileceği, vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarların kullanılacağı belirtilmiştir. (B) Ltd. Şirketi avans faturasını döviz cinsinden düzenlemiştir. Söz konusu faturanın kanuni defterlerine kaydı TL cinsinden yapılacak olmakla birlikte, TL tutarının hesabında doğan kur farklarının da kayıtlara yansıtılması gerekmektedir. VUK'nın 281 ve 285 inci maddesinde alacak ve borçların değerlendirme işlemleri birbirine paralel olarak düzenlenmiş olup, yabancı para cinsinden olan borç ve alacakların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanununun 280'inci maddesinde de yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedelinin esas alınacağı, yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı, bu madde hükmünün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir. Somut olayda, sözleşmeye konu işin bedeli döviz cinsinden yapıldığından yabancı para ile olan işlemlerin değerlendirilmesinin de işlemin gerçekleştiği dönem ile VUK'nın değerlendirme hükümleri dikkate alınarak yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, soruda yer alan şirketler avans ödemesini avanslar hesabı ile ilişkilendirmeksizin işlemin niteliğini esas alarak kanuni defterlerine kayıt yapmıştır. (A) AŞ açısından yapılan ödeme yatırımıyla ilgili ödeme olduğundan yapılmakta olan yatırımlar hesabına kaydedilmiş, (B) Ltd. Şti. de yıllara sâri inşaat işi nedeniyle aldığı avansı 350 no'lu hesaba kaydetmiştir. TDHP'nda 258 ve 350 no'lu hesaplara avansların da kaydedileceği açık biçim de belirtilmemiştir. Diğer taraftan yıllara sâri inşaat işleri ile ilgili olarak da 179 taşeronlara verilen avanslar hesabına yer verilmiştir. TDHP'nda konu ile ilgili net bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle yapılan kayıtlar açısından özün önceliği esas alındığında eleştiri yapılabilmesine dayanak alınacak açık bir norm da bulunmamaktadır. Bununla birlikte Maliye Bakanlığınca verilen özelgelere kur farklarının da kurumlar vergisi kesintisine tabi olduğu iddia edilmekle birlikte bu görüş Danıştay tarafında da bugüne kadar kabul görmemiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar sonucunda (B) Ltd. Şti faturayı 15.2.2016 tarihinde düzenlemesine rağmen, vergi sorumlusu (A) AŞ, kanuni defterlerine 6.10.2016 tarihinde kaydettiğinden, bu tarihten önce herhangi bir şekilde hesaben veya nakden ödeme yapmadığından, bu tarihte hesaben ödemenin gerçekleşmesi nedeniyle 6.10.2016 tarihinde geçerli olan kur üzerinden vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorundadır.

Diğer taraftan, (B) Ltd. Şti, aldığı avans nedeniyle fatura düzenlemiştir. Öncelikle belirtilmesi gerekir ki, avans ödemelerinde fatura düzenlenmesi ihtiyaridir. Çünkü, 213 sayılı VUK'nın 229 ncu maddesi uyarınca fatura, “satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır” biçiminde tanımlanmış olup, avans ödemelerinde fatura düzenlenmesini gerektiren zorunlu norm bulunmamaktadır. Ancak, 3065 sayılı KDVK'nın 10 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde “Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi” halinde vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alındığından avans nedeniyle fatura düzenlenmesi ve bu faturada yer alan KDV'nin indirim konusu yapılması



TÜRMOB

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

KDV m.29'a da uygundur. Soruda yer alan olayda (A) AŞ'nin 6.10.2016 tarihinde yaptığı kayıt Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1-a ve KDV m.29'a uygundur. Ayrıca, KDV m.26'da bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği, cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümler göre (A) AŞ'nin kanuni defterlerinde indirim konusu yaptığı KDV'yi fatura tarihindeki kur üzerinden hesaplaması da kanuna uygundur.

(A) AŞ, gerek 6.10.2016 tarihinde gerekse de 12.12.2016 tarihinde kanuni defterlerinde aleyhe doğan kur farkını yapılmakta olan yatırımlar hesabına kaydetmiştir. Bu fark da yapılmakta olan yatırım nedeniyle doğmuştur. Kur farklarının iktisap edilen sabit kıymetin maliyetine kaydedilip kaydedilmeyeceği konusunda Vergi Usul Kanunu'nda açık hüküm bulunmamaktadır. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 163 seri no'lu VUK Genel Tebliği'nde aynen aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

1. Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması,

2. Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması,

Soruda yer alan olayda bir döviz kredisi kullanımı olmamakla birlikte Maliye Bakanlığı'nın uygulamaları sonucunda söz konusu aleyhe kur farkının yapılmakta olan yatırım hesabına kaydedilmesi Maliye Bakanlığı'nın düzenlemelerine uygundur.

Öte yandan, (A) AŞ'nin 12.12.2016 tarihinde kur farkı üzerinden de kurumlar vergisi kesintisi yapması KDV'ye aykırıdır. Çünkü, gerek KVK m.15'de gerekse de GVK m.94 vd. maddelerinde kur farklarında vergi kesintisi yapılması öngörülmemiştir. Açık bir düzenleme olmadığından vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra yapılacak vergi kesintilerinde kur farkları etki etmemektedir. Kanunda öngörülmediğinden kur farkları üzerinden vergi kesintisi yapılması açık biçimde hukuka aykırı olduğundan hatalıdır. Her ne kadar (A) AŞ, kur farkı üzerinden vergi kesintisi yapmış gibi muhasebe kaydı yapmışsa da söz konusu vergi kesintisini beyan etmemiştir. Kanuni defterlerde hataen vergi kesintisi yapılmış olsa da bunun beyan edilmesini gerektiren bir norm da olmadığından (A) AŞ'nin bu fiili vergi ziyasına da sebebiyet vermeyeceğinden, muhasebe kayıtlarının düzeltilmesini gerektirmektedir.

AŞ, faturanın düzenlendiği tarihte, faturayı kanuni defterlerine kaydederek, KDV yükümlülüğünü yerine getirmiştir. 12.12.2016 tarihinde yapmış olduğu tahsilat nedeniyle lehe doğan kur farkını da yıllara sâri inşaat geliri hesabına kaydetmiştir. Bu konuda Maliye Bakanlığı ile Danıştay arasında geçmişten beri görüş farklılığı bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı bu tür arızı gelirlerin yıllara sâri inşaat işleri kapsamına girmediğinden dönem kazancı olarak beyan edilmesi gerektiği yönünde görüş açıklamıştır. Ancak, somut olayda, kur farkı doğrudan yıllara sair inşaat işi nedeniyle doğduğundan yapılan muhasebe kaydı doğrudur. Döviz üzerinden yapılan işlemlerde kur artışından kaynaklanan fazla ödemeler yıllara sâri inşaat işiyle ilgili olduğundan, yıllara sâri inşaat işinden doğan avans kur farklarının (B) Ltd. Şti açısından yıllara sâri inşaat işinden doğan hasılat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, yukarıda açıklandığı üzere düzenlenen fatura tarihi dikkate alınarak 293 no'lu hesabın borcuna kayıt yapılması hukuken mümkün değildir. Yapılması gereken işlem, tevkifat yapmakla sorumlu olan vergi sorumlusunun tevkifata ilişkin yaptığı kayıt ya da ödeme tarihine göre muhasebe kaydında gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla (B) Ltd. Şti'nin 29.2.2016 tarihinde yaptığı muhasebe kaydında yer alan 293 no'lu hesabın kayıt tarihi ve tutarı yanlış olup düzeltilmesi gerekmektedir. Tevkifatı yapacak sorumlu tevkifatı yapıp beyan etmediği sürece asıl mükellefin bunu yapılmış gibi kanuni defterlerine alması sorudaki sorunu doğurmuştur. Vergi sorumlusu tevkifatı hiç yapmasaydı, (B) Ltd. Şti açısından da mahsup edilecek vergi olmayacaktır. Bu durumda (B)'nin kayıtlarını (A) AŞ'nin yaptığı kayıtlara göre düzeltmesi gerekmektedir.

(B) Ltd, 12.12.2016 tarihinde lehe doğan kur farkı üzerinden kurumlar vergisi kesintisi ile KDV hesaplayarak muhasebe kayıtlarına almıştır. Yukarıda açıklandığı üzere, KVK açısından yapılan muhasebe kaydı yanlıştır. KDVK açısından ise kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı, ülkemizde hukuki açıdan tartışmalıdır. KDVK'nda kur farklarının KDV matrahına dahil olduğu konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle Danıştay'ın geçmişte verdiği kararlarda kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönündedir. Ancak, Maliye Bakanlığınca çıkarılan düzenleyici işlemlerde ve verdiği özelgelerde kur farklarının KDVK'nın 24'üncü maddesinin (1) nci fıkrasının (c) bendinde "Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler." Hükmünden hareketle kur farklarının KDV'ye tabi olduğu ve kur farklarında vergiyi doğuran olayın tahsil edildiği dönemde meydana geldiği açıklanmıştır. Bu açıklamalara uygun olarak (B) Ltd. Şti, 12.12.2016 tarihinde yapmış olduğu muhasebe kaydında kur farkına isabet eden KDV'yi hesaplaması tenkit edilemez. Ancak, KDVK'nın 35 inci maddesinde malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzelterek hüküm altına alınmıştır. Somut olayda, avans için fatura düzenlenmiş olması nedeniyle vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden bu olayda meydana gelen değişikliklerin vergi matrahını değiştirdiğinde düzeltme yapılması gerektiği savunulabilecektir. Çünkü maddede "sair sebepler" ifadesine yer verilmiştir.

Öte yandan 213 sayılı VUK'nında kur farkları için fatura düzenlenmesini zorunlu kılan norm yer almamaktadır. Ancak, KDVK'nın 29/1-a maddesinde Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi" nin indirimine izin verilmiş olması nedeniyle (A) AŞ'nin söz konusu KDV'yi indirebilmesi için (B) Ltd. Şti'nin fatura düzenlemesi gerektiği iddia edilecektir. Yine aynı maddede indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılıp şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle (A) AŞ'nin, (B) Ltd Şti'nin kur farkı nedeniyle fatura düzenlememesi nedeniyle 12.12.2016 tarihinde KDV indirimini yapmaması tenkit edilemeyecektir. Ancak, KDVK m.29/1-a maddesinde mal ya da hizmet teslimi nedeniyle düzenlenen fatura ifadesine yer verilmiş olup, kur farkı bir mal ya da hizmet teslimi değildir. (B) Ltd Şti, fatura düzenlemediği halde, kanuni defterlerinde kaydettiği KDV'yi beyan etmiştir. KDVK'nın 8 inci maddesinde Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenlerin, bu vergiyi ödemekle mükellef oldukları hüküm altına alınmıştır. Bu durumda hukuken (B) Ltd Şti, kanuni defterlerine kaydettiği KDV'yi beyan etmek zorunda değildir. Ancak, yukarıda da açıklandığı üzere fatura şekli bir ödev olup maddi ödevin yerine getirilip getirilmemesine etkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle (B) Ltd Şti'nin fatura düzenlemeden kur farkının KDV'sini beyan etmiş olması maddi ödevin yerine getirilmesi açısından vergi ziyasını ortadan kaldırmıştır.

Son olarak belirtilmesi gereken husus, fatura düzenlenmesi zorunlu olmaksızın fatura düzenlenen hallerde, mükelleflerin fatura ile şekilsel ödevlerini zamanında yerine getirip getirmediğinin hukuken tartışılması ve bu nedenle yaptırım uygulanması da mümkün değildir.

CEVAP :3 213 sayılı VUK'nın 112/3-b maddesinde **Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilmesine izin verilmiştir. Soruda yer alan olayda 6183 sayılı AATUHK'nın 47'nci maddesi ile VUK'nın 112/3-b maddesi hükmü çatışmaktadır. VUK'da yer alan özel hüküm olduğundan uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle vergi dairesince yapılan işlem hukuka aykırı olup düzeltilmesi gerekmektedir.**

CEVAP 4: 213 sayılı VUK'nın 367'nci maddesinin son fıkrasında "Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz." biçiminde hüküm yer almaktadır. Bu hükmün Anayasaya aykırılığı iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne yapılan



TÜRMOB

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

iptal başvurusu üzerine Anayasa Mahkemesi'nce verilen, 22.11.2012 tarihli, 2012/136 E, 2012/181 K, sayılı kararda, Mahkeme'nin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığından, bu fıkraya ilişkin başvurunun Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE karar verirken **kararın gerekçesinde aynen aşağıdaki hükme yer verilmiştir:**

“İtiraz konusu kuralda yer alan, 'bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı olan vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler' ibaresiyle idari makam ve mercilerin kastedilmekte olduğu, vergi veya idare mahkemesi da yargı yetkisini kullanan diğer bir mahkemenin kastedilmediği açıktır. Dolayısıyla, itiraz yoluna başvuran Mahkemenin, itiraz konusu kuralı uygulayarak vergi mahkemesi kararlarını dikkate alamaması söz konusu değildir.”

Yukarıda yer alan kararda da açıkça ifade edildiği üzere, yargı yetkisini kullanan mahkemelerin aynı olay hakkında verdiği kararların, birbirleri açısından bağlayıcı olacağı hukuken de kabul edilmek zorundadır. Soruda yer alan olayda adli mahkemece verilen kararın idare mahkemelerinde derdest durumda bulunan davalarda idare mahkemelerini bağlayacaktır.

CEVAP 5: 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24/1-a maddesinde Bakanlar Kurulu kararlarına karşı açılacak davalarda, Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak görüleceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm sonucunda Bakanlar Kurulu Kararının iptali talepli davaların Danıştay'da açılması gerekmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu m. 7 nci maddesinde **dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gün olarak belirlenmiş olup, aynı maddede ilanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresinin, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlayacağı, ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililerin, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilecekleri, düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmayacağı hüküm altına alınmıştır.** Bu düzenleme uyarınca mükellef (Y) 2.1.2006 tarihinde yürürlüğe giren BKK'nın iptali talebi 2.1.2016 tarihini izleyen (60) gün içinde dava açması gerekirken, hakkında yapılan birel işlem nedeniyle 24.3.2017 tarihini izleyen (60) gün içinde Danıştay'da iptal davası açabilecektir.

Öte yandan mükellef (Y), vergi tarhiyatına karşı da 24.3.2017 tarihini izleyen (30) gün içinde vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Ancak, 2577 sayılı İYUK'nın 38'nci maddesinde **“Aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm, diğerini etkileyecek nitelikte olan davalar bağlantılı davalardır.”** biçiminde tanımlanan **“BAĞLANTILI DAVALAR”** kapsamına giren işlemlerde davanın açılması önem arz etmektedir. Soruda mükellef (Y)'nin hem vergi mahkemesinde hem de Danıştay'da açacağı dava bağlantılı davadır. Bu durumda söz konusu 38'nci maddede idare mahkemesi, vergi mahkemesi veya Danıştay'a veya birden fazla idare veya vergi mahkemelerine açılmış bulunan davalarda bağlantının varlığına taraflardan birinin isteği üzerine veya doğrudan doğruya mahkemece karar verileceğinden bu mükellef (Y)'nin ayrı ayrı dava açması halinde vergi mahkemesi davanın bağlantılı olup olmayacağına karar verecektir. Davanın bağlantılı dava olması halinde vergi mahkemesi dosyayı Danıştay'a gönderecek ve hem vergi davası hem de BKK'nın iptal talebi birlikte Danıştay'da çözümlenecektir. Nitekim yine söz konusu maddede bağlantılı davalardan birinin Danıştay'da bulunması halinde dava dosyası Danıştay'a gönderileceği hüküm altına alınmıştır.

Mükellef (Y) 30 gün içinde vergi mahkemesinde 60 gün içinde de Danıştay'da ayrı ayrı dava açabileceği gibi, doğrudan Danıştay'da da dava açabilir. Ancak, doğrudan Danıştay'da dava açılması halinde, vergi mahkemesinde dava açma süresi olan (30) günlük dava açma süresinin dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü, Danıştay'ca davanın bağlantılı dava olmadığına hükmedilerek tarhiyata vergi mahkemesinde dava açılması gerektiğine karar verilerek görevsizlik kararı verilir ise ilk davanın vergi mahkemesinde geçerli dava açma süresi içinde açılmaması halinde dava açma hakkı da kaybedilmiş olacaktır.

10