



TÜRMOB

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

2017/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

2 Temmuz 2017 Pazar – 16.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

SORULAR

SORU 1: “*Vergi Rekabeti*” kavramını kısaca tanımlayınız. (10 Puan)

SORU 2: Ticari faaliyetle uğraşan ve bilanço usulüne göre defter tutan tam mükellef gerçek kişi (X)'in borçları nedeniyle, (X)'in işyerinde **8 Temmuz 2016** Cuma günü borçlu olduğu (Y)'nin avukatı tarafından haciz yapılmış ve işyerindeki tüm bilgisayarlar dahil bilgi işlem sistemlerinin tamamı haczedilerek, yerlerinden sökülüp icra dairesinin deposuna konulmuştur. (X), 1.1.2015 tarihinden itibaren e-defter kullanmakta olup, söz konusu haciz işlemi sonucunda mükellefin 2015 yılından itibaren tuttuğu e-defter ve yedeklerinin tamamına el konulmuştur.

Mükellefin 2015 yılında sahte fatura kullandığı iddiası ile bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğünce, 2.2.2016 tarihinde KDV matrahının takdiri için takdir komisyonuna başvurulmuştur. Mükellef (X)'ten Takdir Komisyonu başkanınca düzenlenerek imzalanan, vergi incelemesi yapılmak üzere defter ve belge ibraz edilmesi talebini içeren yazı, memur eliyle mükellef (X)'e **21.7.2016** tarihinde tebliğ edilmiştir.

Yukarıda yer alan olaylar üzerine mükellef (X), Gelir İdaresi Başkanlığı, takdir komisyonu ve vergi dairesince aşağıdaki işlemler gerçekleştirilmiştir:

- 1- Mükellef (X) **11 Temmuz 2016** Pazartesi günü Gelir İdaresi Başkanlığı'na bizzat dilekçe ile başvurarak, 2015 ve 2016 yılı e-defterlerinin elinden çıktığını, belgelerin elinde olduğunu, defterlerin yeniden oluşturulması için kendisine **(4) ay** süre verilmesini talep etmiştir.
- 2- Gelir İdaresi Başkanlığı'nca **9 Eylül 2016** tarihinde verilen cevap yazısında **30 Aralık 2016** akşamına kadar 2015-2016 yılı e-defterlerinin yeniden düzenlenerek elektronik ortamda gönderilmesine izin verilmiştir.
- 3- Mükellef (X), **22 Temmuz 2016 tarihinde**, takdir komisyonuna yazılı olarak, tuttuğu e-defterlerin işyerinde uygulanan haciz nedeniyle elinden çıktığını ve bu nedenle defterlerini ibraz edemeyeceğini bildirerek, takdir komisyonuna defter ibraz yükümlülüğünün bulunmadığını iddia etmiştir.
- 4- Takdir Komisyonunca mükellef (X)'in 2015 yılında yaptığı KDV indirimleri reddedilmek suretiyle, indirim tutarı kadar vergi farkı takdir edilerek, **17.8.2016** tarihli takdir komisyonu kararı aynı tarihte vergi dairesine gönderilmiştir.
- 5- Vergi Dairesince, takdir komisyonu kararı üzerine **mükellef (X)'in** 2015 yılı KDV beyannameleri, vergi dairesi müdürü, müdür yardımcısı ve servis şefinin imzası bulunan tutanakla düzeltilerek, düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri mükellefe, **9 Eylül 2016** tarihinde elektronik ortamda tebliğ edilmiştir.
- 6- Vergi dairesince, tarh edilen KDV'ler için VUK m.359/a-2'de yer alan, “*Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar*” hükmüne istinaden **üç kat vergi ziyası cezası** kesilmiştir. Ayrıca, Vergi Dairesi Müdürünce düzenlenen, mükellef (X)'in takdir komisyonuna defterlerini ibraz etmediğinden bahisle kaçakçılık suçu işlediğine dair “*vergi kaçakçılık suçu raporu*” doğrudan ilgili cumhuriyet savcılığına gönderilmiştir.

1



TÜRMOB

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

İSTENEN: Yukarıda yer alan işlemlerin vergi kanunları açısından hukuka uygun olup olmadığını, yasal dayanak ve gerekçeleriyle birlikte açıklayınız. (40 Puan)

SORU 3: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre “takibata salahiyetli tahsil dairesi”ni açıklayınız. (10 Puan)

SORU 4: Yurt dışında ikamet eden İngiliz vatandaşı (J), sahip olduğu telif hakkını, 1.7.2006 tarihinde Türkiye’de bulunan tam mükellef (Z) AŞ’ne 10 yıllığına kiralamıştır. Söz konusu kiralama işlemi nedeniyle taraflar aralarında 1.7.2006 tarihinde Türkiye’de (2) nüsha yazılı sözleşme tanzim ederek, 1.7.2006 tarihinde imzalamış ve sözleşmenin imzalı birer nüshası aynı tarihte taraflara verilmiştir. Sözleşmede, damga vergisi dahil her türlü vergi, resim ve harçların (Z) AŞ’ne ait olduğu ve yetkili mahkemelerin de Türkiye Cumhuriyeti mahkemeleri olduğu hüküm altına alınmıştır. (Z) AŞ, söz konusu sözleşmenin damga vergisini beyan etmemiş ve ödememiştir.

Sözleşmede kiralama işlemine konu bedel, 10 yıllık süre için 1.000.000,00 İngiliz Poundu olarak belirlenmiştir. Yine sözleşmeye göre bedelin, 15.6.2016 tarihinde (J)’ye defaten ödenmesi kararlaştırılmıştır. İngiliz vatandaşı (J), sözleşme bedelini tahsil edemediğinden, 11.7.2016 tarihinde, T.C. mahkemelerine başvurarak dava açmıştır. (J), mahkemeye sunduğu dava dilekçesi ekinde sözleşmenin kendisinde bulunan nüshasını mahkemeye vermiştir. Aynı gün, Mahkemece, sözleşmenin damga vergisinin ödenmediği tespit edilerek, mahkemenin bulunduğu yer vergi dairesine durum bildirilerek verginin tahsil edilmesi talep edilmiştir.

Mahkemenin talebi üzerine ilgili vergi dairesince; sözleşmenin düzenlediği 1.7.2006 tarihi, damga vergisinin vade tarihi olarak kabul edilerek, 2006 yılına ilişkin olarak, (2) nüsha üzerinden 2006 yılında geçerli olan aşağıdaki tarifeye göre (binde 7,5 oranında) 12.7.2016 tarihindeki döviz alış kuru üzerinden, hesaplanan damga vergisini bir kat vergi ziyai cezalı kesmek suretiyle VUK’nın mükerrer 30’uncu maddesine istinaden idarece damga vergisi tarh edilmiştir. İhbarname, (J)’ye, Türkiye’de kaldığı otelde, memur eliyle 12.7.2016 tarihinde tebliğ edilmiştir. (J), 13.7.2016 tarihinde vergi dairesine gelerek, vergi ziyai cezasının ve vergi aslının tamamı ile, 1.7.2006 tarihinden, 12.7.2016 tarihine kadar hesaplanan gecikme faizinin tamamını, vergi dairesinin veznesine nakit olarak ödemiştir.

1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler

(Binde 7,5)

VERİLER :

1- 2006 yılında geçerli olan kira mukavelenameleri için geçerli olan damga vergisi oranı aşağıdaki gibidir:

2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)

(Binde 1,5)

2- 2016 yılındaki Damga Vergisi Oranları aşağıdaki gibidir:

1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler

(Binde 9,48)

2



TÜRMOB

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

2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)

(Binde 1,89)

3- (1) İngiliz Poundunun T.C. Merkez Bankası döviz alış ve satış kurları aşağıdaki gibidir:

TARİH	DÖVİZ ALIŞ (TL)	DÖVİZ SATIŞ (TL)
1.7.2006	0,95	1,00
11.7.2016	2,00	3,00
12.7.2016	4,00	5,00

İSTENEN: Yukarıda yer alan ve vergi dairesince yapılan işlemlerin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından hukuka uygun olup olmadığını **yasal gerekçeleriyle** birlikte açıklayınız. **(40 Puan)**

CEVAPLAR

YANIT 1: Vergi rekabeti ulusal ve uluslararası terim olarak karşımıza çıkabilmektedir. Bu kapsamda “Vergi rekabeti”, bir ülkenin ulusal ekonomisini ve refahını arttırmak ve/veya yabancı sermaye çekebilmek için vergi sisteminde yaptığı birtakım düzenlemeler ile ulusal veya uluslararası alanda vergi yükünü düşürme çabasıdır. Vergi rekabetinin temelleri; vergilendirme yetkisine sahip olan çeşitli idari birimlerin (yerel yönetimler, eyaletler, devletler) vergi politikalarının diğer idari birimler üzerinde meydana getirdiği etkilere dayanmaktadır. Bununla idari birimler; mevcut kıt kaynaklardan daha fazla yararlanabilmek amacıyla ulusal- uluslararası ekonomik bütünleşmelere veya uluslararası sermaye hareketliliğine bağlı olarak bir kısım kişi ve kuruluşları kendi piyasalarına çekmeye yönelik düşük efektif vergi oranları ve diğer vergisel teşvikler uygulayarak rakiplerin vergi matrahlarını aşındırabilmektedirler.

YANIT 2:

- 1- 6215 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 14 üncü maddesi ile değiştirilen, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun “Defter Tutma Mükellefiyeti” başlıklı 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasında, söz konusu maddede geçen defterlerin (yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar ve işletme defteri) elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulabileceği ve bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağına Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (640 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri icabı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı) ile Maliye Bakanlığınca çıkarılacak müşterek bir tebliğle belirleneceği hükme bağlanmıştır. Yukarıda yer alan hükümlere istinaden Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nca birlikte çıkarılan Tebliğler ile e-defter konusunda düzenlemeler yapılarak yürürlüğe konulmuştur.

Yukarıda zikredilen yetkiye dayanılarak;

- a) 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmî Gazete’de 1 sıra no’lu ELEKTRONİK DEFTER GENEL TEBLİĞİ yayımlanmıştır. Bu Tebliğde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır. Bu Tebliğ ile Vergi Usul Kanunu kapsamında tutulması zorunlu olan defterlerden www.edefter.gov.tr internet adresinde format ve standardı yayımlanan defterlerin elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenerek elektronik defter kullanımına izin verilmiştir.
- b) Söz konusu Tebliğin 7/c maddesinde elektronik defter tutanların, elektronik defterlerini oluşturdukları ve muhafaza ettikleri **bilgi işlem sistemlerinin haczedilmesi veya bu sistemlere yetkili mercilerce el konulması halinde**, durumu **en geç üç iş günü** içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığı’na bildirmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Tebliğde açık biçimde bilgi işlem sistemlerinin haczedilebileceği öngörülmüş olup, buna ilişkin olarak da ayrıksı düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye istinaden mükellef (X)’in üç iş günü içinde yaptığı bildirim Tebliğe uygundur. Tebliğde süre iş günü olarak belirlenmiş olmakla birlikte VUK’nda “iş günü” olarak belirlenen sürelerde, sürenin asıl hesaplanacağı ise belirlenmemiştir. İş günü ile kastedilenden hafta tatili ve

resmî tatil dışında kalan günlerin anlaşılması gerekmektedir. Ayrıca, Tebliğde bildirim yapılacağı mercii, Gelir İdaresi Başkanlığı olarak belirlendiğinden mükelleflerin bağlı olduğu vergi dairelerine de durumu bildirmeleri, mükelleflerin ihtiyarına bırakılmış bulunmaktadır.

- c) Yukarıda yer alan Tebliğde yer alan süreler, ayrıksı düzenlemeler olup, bu sürelerin VUK m.17'de yer alan mühlet verme ile ilgisi bulunmamaktadır. Bir başka deyişle, söz konusu süre, VUK m.17 kapsamına da girmemektedir.
- d) İdarenin, mükellefin talebini kabul etmemesi halinde mükelleflerin İYUK m.10 uyarınca talebin açıkça ya da zımnen reddedildiği tarihi izleyen 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açma hakları da bulunmaktadır.

2- 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nin "Diğer Hususlar" başlıklı 7/a maddesinde, elektronik defter tutanların, **elektronik defterlere ait kayıtların bozulması, silinmesi, zarar görmesi, işlem görememesi halleri ile olağanüstü durumların meydana gelmesi halinde, durumu on beş gün içinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirmek ve kayıtları nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorunda olduğu** belirtildiğinden, mükellefin ek süre talep etmesi de mevzuata uygundur. Somut olayda meydana gelen haciz işleminin olağanüstü durum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. **Mükellefin ek süre talebinin kabulünde, mükellefin e-defterle ilgili usul ve esaslara göre kanuni sürelerinde e-defterlerini GİB'e elektronik ortamda göndererek, beratlarını almış olması gerekmektedir.** Çünkü, tutulmayan defterlerin, yeniden kaydedilmesine hukuken izin verilemeyeceği izahtan varestedir.

3- Yukarıda açıklanan e-defter tebliğlerinde yer alan bildirimler sürekli nitelikte değildir. 5604 sayılı MALÎ TATİL İHDAS EDİLMESİ HAKKINDA KANUN'un 1/d maddesinde **devamlı bilgi verme hükümleri kapsamında** verilmesi gereken bilgilerin verilmesine ilişkin sürelerin tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı hüküm altına alındığından, somut olayda bildirim süreleri mali tatilden etkilenmeyecektir.

4- 213 sayılı VUK'nun 75'inci maddesinde, aynı Kanununun 72'nci maddesinin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonlarının **aynı Kanununun 74'üncü maddesindeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haiz olduğu** hüküm altına alınmıştır. Ancak, VERGİ İNCELEMELERİNDE UYULACAK USUL VE ESASLAR HAKKINDA YÖNETMELİK'te takdir komisyonlarınca yapılacak vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslarla ilgili olarak **açık bir düzenleme yapılmamıştır.** Bu durumda takdir komisyonunca da **adı anılan Yönetmelik hükümlerine uygun olarak inceleme yetkisinin kullanılıp kullanılmayacağı tartışmalıdır.** Öte yandan, Yönetmeliğin 3/j maddesinde "**Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesinde sayılan yetkilileri**" ifade eder denilerek **takdir komisyonları yönetmelik kapsamına da alınmamıştır.** Bu durumda söz konusu Yönetmelikte takdir komisyonlarının vergi inceleme yetkisi gözardı edilmiştir. **Kanundan doğan inceleme yetkisinin takdir komisyonunca kullanılmasında hukuki açıdan sorun bulunmamaktadır.** Takdir Komisyonları bu yetkisini VUK m.140 hükmünü esas alarak kullanabilecektir. Takdir komisyonlarınca kullanılacak vergi inceleme yetkisi sınırlı yetki olup, takdir konusu ile sınırlı olarak defter ve belgeler üzerinde inceleme yapabilir. Örneğin, defter ve belgeler üzerinde tespit ettiği ve ikmalen tarhiyata konu matrah farkı nedeniyle takdir komisyonun yetkisi bulunmadığından bu durumu vergi dairesine bildirmesi ve Yönetmelikte sayılan incelemeye yetkililerce inceleme yapılarak, ikmalen tarhiyatın tesis edilmesi

gerekmektedir. Somut vakiada takdir komisyonu belgelerin de ibrazını talep ettiğinden, mükellefin belgeleri takdir komisyonuna ibraz etmesi gerekmektedir.

- 5- 213 sayılı VUK m.74'de, VUK'nın 72'nci maddesinin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonunun görevleri aşağıdaki biçimde tadad edilmiştir.
 - i. Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak;
 - ii. Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek (Bu gibi takdirler de takdir kararına bağlanır.)

Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemeyebilir. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur.

Yukarıda da görüldüğü üzere **takdir komisyonlarının matrah takdir etme yetkisi olmakla birlikte vergi indirimini reddetme yetkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, takdir komisyonunca KDV indirimlerinin reddine ilişkin takdir işlemi açık biçimde hukuka aykırıdır.**

- 6- Vergi dairesince takdir komisyonu kararı üzerine yapılan re'sen tarh işlemi, ihbarname kuralına göre gerçekleştirildiğinden hukuka uygundur. **Öte yandan VUK'nın 35'inci maddesi uyarınca, takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenmek zorundadır.** Vergi dairesince takdir komisyonu kararı ihbarname ekinde tebliğ edilmediğinden yapılan tebliğ işlemi hatalı olup, tebliğ işleminin hukuka uygun olarak yeniden yapılması gerekmektedir.
- 7- Takdir komisyonu kararına istinaden mükellefin KDV beyannamelerini düzeltmek üzere tutanak düzenlenmesi ise VUK hükümlerine uygun değildir. Yapılan işlem beyannamelerin düzeltilmesi işlemi ise, bu işlemlerin VUK'nın 116 ve müteakip maddelerine istinaden bu maddedeki usul ve esaslara göre düzeltilmesi gerekmektedir.
- 8- Diğer taraftan somut vakiada, VUK'nında yer alan hesap veya vergilendirme hatalarından hiçbiri bulunmadığından, düzeltme işlemi de yapılamaz. **Öte yandan, vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarına istinaden işlem tesis etmek zorunda oldukları ancak ve ancak bu kararlara karşı 213 sayılı VUK'nın 377/2'inci¹ maddesi uyarınca vergi mahkemesinde dava açma yetkisi bulunmaktadır.** Bu hüküm nedeniyle vergi dairelerinin takdir komisyonu kararını düzeltmeleri veya yok saymaları hukuken mümkün değildir.
- 9- 213 sayılı VUK'nın 13'üncü maddesinde mücbir sebepler örnekleme yolu ile sayılmıştır. Bir başka ifade ile mücbir sebep halleri tadad edilmemiştir. Bu maddede "**Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması**" mücbir sebep örnekleri arasında sayılmıştır. Somut olayda, mükellefin e-defterleri, alacaklı tarafın avukatı tarafından yaptırılan haciz sonucunda zorla alıkonularak icra dairesinin deposuna konulduğundan, defterlerin ibraz edilmemesi açısından mücbir sebep hali geçerli olduğundan, defterlerin ibraz edilememesi nedeniyle mükellefe özel usulsüzlük cezası da dahil olmak üzere hiçbir şekilde ceza kesilemeyecektir. Çünkü, 213 sayılı VUK'nın 373'üncü maddesinde bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, VUK'nın 15'inci maddesinde de, bu Kanunun 13 üncü maddesinde yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemeyeceği,

¹ Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.

bu takdirde tarh zaman aşımı süresinin işlemiyen süreler kadar uzayacağı, bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malûm olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesinin gerektiği hüküm altına alınmıştır. İcra ve iflas kanunu hükümlerine göre, icra dairesi kendiliğinden fiili haciz yapmamakta bu konuda alacaklı avukatının başvurması gerekmektedir. Ayrıca, yapılan fiili hacizlerde alacaklı avukatı da bulunmakta, haczi yapan icra memuru, avukatın ve borçlusunun itirazlarını da haciz tutanağına yazmaktadır. Haczedilen mallar yediemine bırakılabileceği gibi, yerlerinden fiilen alınarak icra dairelerinin depolarına da kaldırılmaktadır. Bu konuda yetki, haczi gerçekleştiren icra memuruna aittir. Olayda, söz konusu bilgi işlem sistemleri mükellefe teslim edilmediği sürece mükellefin mücbir sebep hali devam edecektir. Kaldı ki somut olayda, defterlerin ister hukuki isterse hukuk dışı yollarla yapılan haciz sonucunda mükellefin elinden çıkmış olması halinde, her iki işlemin hukuksal sonucu mükellefin **iradesi** dışında gerçekleşen işlem olma niteliğini değiştirmeyecektir. **Soruda, haczedilen malların mükellefe teslimi ile ilgili olarak herhangi bir bilgi yer almadığından haczedilen mallar mükellefe iade edilmemiştir. Somut vakianın ortaya çıkardığı sonuç, e-defter ve e-fatura kayıtlarının tutulduğu bilgi işlem sistemlerinin haczedilmesini engelleyen açık yasal düzenleme ihtiyacıdır. Çünkü, hukuki açıdan söz konusu malların haczini engelleyen hiçbir açık yasal düzenleme mevzuatta yer almamaktadır. Bu nedenle yukarıda açıklanan Tebliğde bu tür durumlar için (3) iş günü içinde bildirimde bulunulması konusunda düzenleme yapılmıştır.** Yukarıda da zikredildiği üzere VUK'nın 373'üncü maddesinde de bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezasının **kesilmeyeceği** hüküm altına alınmıştır. Ancak, 213 sayılı VUK'nın 359'uncu maddesinde "Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında **vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.**" hükmünün anlamlandırılmasına ihtiyaç vardır.

7

Şöyle ki;

Yukarıda açıklandığı üzere takdir komisyonlarının sınırlı da olsa vergi inceleme yetkisi kanunda yer almaktadır. Takdir komisyonları da VUK m.359'da yer alan "**vergi incelemesine yetkili kimse**" içerisinde midir? Bu soruna verilecek yanıt somut olayda kesilen kaçakçılık cezasının hukuka uygun olup olmadığını belirleyecektir. VUK m.359'da kullanılan "**kimse**" ifadesinin geniş yorumlanması gerekmektedir. Yasa koyucu takdir komisyonunu dışarıda bırakmak isteseydi, maddede kimse yerine doğrudan VUK m.135'e atıfta bulunurdu. **Bu durumda somut olayda, mükellefin takdir komisyonuna belgeleri ibraz etmemesi nedeniyle kaçakçılık fiilini işlediğinden hakkında üç kat ceza uygulanması hukuka uygundur.** Ancak, takdir işleminde indirim reddedildiğinden yapılan takdir işlemi yetki ve görev yönünden hukuka aykırı olduğundan yapılan vergi ziyayı cezalı tarh işlemi tamamiyle hukuka aykırıdır. İşlem sebep yönünden de hukuken sakatlanmıştır.

- 10- Öte yandan, vergi dairesi müdürünce doğrudan suç duyurusunda bulunulması da hukuka aykırıdır. Çünkü, 213 sayılı VUK'nın 367'nci maddesinde "**Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.**" biçimindeki hüküm uyarınca suç duyurusu raporlarının ilgili rapor değerlendirme komisyonun mütalaası ile birlikte gönderilmesi gerekmektedir. Ayrıca, somut olayda vergi dairesi müdürünce inceleme yetkisi kullanılarak vergi incelemesi de yapılmadığından, takdir

*komisyonuna defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle suç duyurusunda bulunulması işlemi, kanunda öngörülen usullere aykırı olduğundan vergi dairesi müdürünce yapılan idari işlem yetki ve görev unsuru açısından hukuken sakatlanmıştır. Somut vakiada, hukuki açıdan da boşluk bulunmaktadır. **Kaldı ki, vergi dairesi müdürü, defterin ibraz edilmediğinden dolayı suç duyurusu raporu yazmış olup, somut vakiada, defterin 30.12.2016 tarihinden sonra ibraz edilmemesi halinde, mücbir sebeple duran süre işledikten sonra ibraz süresi içinde defter ibraz edilmez ise suç duyurusu raporu tanzim edilebilecektir.** Ancak, olayda, vergi dairesi müdürüne inceleme görevi de verildiği konusunda bir bilgi de yer almadığından, vergi dairesi müdürünün re'sen bu raporu düzenlemesi de hukuken mümkün değildir. Diğer taraftan, takdir komisyonları vergi inceleme yetkisini kullanırken, VUK m.134 uyarınca incelemeyi öncelikle mükellefin işyerinde yapmaları gerektiği izahıta varestedir. İncelemenin, mükellefin işyerinde yapılmaksızın defter ve belgelerin takdir komisyonuna getirilmesini talep etmeleri açık biçimde inceleme usul ve esaslarına da aykırıdır. Vergi inceleme usul ve esaslarına uyulmaksızın yapılan vergi incelemesi sonucunda mükellef hakkında defter ve belgenin ibraz edilmediği iddiası ile de suç duyurusunda bulunulması da hukuken mümkün değildir.*

11- Diğer taraftan, e-defter tutan mükelleflere, iradesi dışındaki herhangi bir sebeple e-defter kayıtlarının kaybı halinde, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan izin alarak yeniden defter oluşturma imkânı tanındığından, bu imkandan yararlanan mükellefler açısından, yeniden e-defterin oluşturulması mümkün ise, bu mükellefler açısından e-defterin ibraz edilmemesi söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle kağıt ortamda tutulan defterlere göre e-defterlere ayrıcalık yaratılmış bulunmaktadır. Ayrıca, e-defterlerin kağıt ortamında ibraz edilmesi de hukuken mümkün değildir. Çünkü, elektronik defter tebliğinde elektronik defterler ile beratlarının veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, güvenli elektronik imza veya mali mühür ile garanti altına alındığı için elektronik defterlerin kâğıt ortamında saklanamayacağı, defterlerini elektronik ortamında tutanların elektronik defterlerini ve ilgili beratlarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlü oldukları hüküm altına alınmıştır. Somut vakiada, mükellefin e-defterlerini yeniden düzenleyerek elektronik ortamda göndermesi ve gönderilen bu defterleri ibraz etmesi halinde, KDV indiriminin reddi yapılamayacaktır. Açıklanan bu hususlar dikkate alındığında, vergi dairesi ve takdir komisyonunca mükellefin e-defter bilgilerinin tamamlanmasının beklenmesi gerekmektedir.

12- Son olarak belirtilmesi gereken husus, mükelleflerin, e-defter tebliğlerine göre defterlerini Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderme işlemlerinde defterin tamamı gönderilmemektedir. Nitekim, GİB'in e-defter sayfasında sıkça sorulan sorular başlığı altında verilen yanıtta aynen aşağıdaki gibidir²:

7. e-Defter Beratı oluşturma sürecinde muhasebe kayıtlarım da Gelir İdaresi Başkanlığına aktarılacak mı?

e-Defter muhasebe kayıtları Gelir İdaresi Başkanlığına aktarılmayacaktır. Tebliğ kapsamında elektronik imzalı veya mali mühürlü olarak e-Defter Beratı ile birlikte mükellef nezdinde saklanacaktır.

YANIT 3: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un "Kanundaki terimler" başlıklı 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında "**Tahsil dairesi terimi: Alacaklı amme idaresinin bu**

² <http://www.edeften.gov.tr/sss.html>



kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını... ifade eder” hükmüne; “Takibata salahiyyetli tahsil dairesi” başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasında da “Takibat, alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılır.” hükmü yer almaktadır. 5’inci maddenin 2 nci fıkrasında da borçlu veya malları başka mahallerde bulunduğu takdirde, tahsil dairesi borçlunun veya mallarının bulunduğu mahalde yapılacak takipleri o mahaldeki aynı neviden amme idaresinin tahsil dairelerine niyabeten yaptıracağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki hükümlere göre takibatın alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılması gerekmektedir. Maddede geçen niyabeten takip ise, malın bulunduğu yer tahsil dairesince esas alacaklı tahsil dairesi adına takibat yapılması olup, tahsil dairesi yetkisi olmayan idarenin 6183 sayılı Kanun uyarınca takip işlemini yapması hukuken mümkün değildir.

YANIT 4: 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 26’ncı maddesinde resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kağıtların Damga Vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecburdur oldukları hüküm altına alınmıştır. Mahkemeler de Damga Vergisi Kanununun 8’inci maddesi uyarınca genel bütçeli kuruluş olduğundan resmi daire sayılmaktadır. Bu madde uyarınca mahkemenin damga vergisinin ödenip ödenmediğini araması hukuka uygundur.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3’üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu; 5 inci maddesinde, bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshasının ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi olduğu³; 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasında, bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisinin, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınacağı; 24 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, birden fazla kişi tarafından imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.

Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I.Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/2 fıkrasında, kira mukavelenamelerinin mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden; A/1 fıkrasında, mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı, **114 üncü maddesinin birinci fıkrasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı; dördüncü fıkrasında ise, damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkur evraka ait vergi alacağının yeniden doğacağı hükme bağlanmıştır.**

³ 9.8.2016 tarihinde söz konusu madde aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. Somut vakiada bu değişiklikten önce gerçekleştiğinden, soruda değişiklik öncesi hüküm dikkate alınacaktır.

Kağıt Nüshalarının Birden Fazla Olması

Madde 5

(6728 sayılı kanunun 23 üncü maddesiyle değişen cümle; Yürürlük 09.08.2016) Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtlardan, maktu vergiye tabi olanların her bir nüshası ayrı ayrı aynı miktarda; nispi vergiye tabi olanların ise sadece bir nüshası damga vergisine tabidir. Şu kadar ki, poliş ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur.



TÜRMOB

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

Ayrıca, damga vergisinde de zamanaşımı vergi alacağına doğduğu yılı takip eden yıldan itibaren işlemeye başladığından, zamanaşımı süresinin başlangıcının belirlenebilmesinde vergi alacağına doğduğu anın öncelikle belirlenmesi gerekmektedir. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay ve aynı zamanda vergi alacağına doğduğu an, vergiye tabi kağıdın düzenlendiği ve hüküm ifade eder hale geldiği andır.

Buna göre, damga vergisinde tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra damga vergisine tabi evrakın hükmünden yeniden yararlanıldığında, **yararlanılan an itibarıyla vergiyi doğuran olay yeniden ortaya çıkmakta olup, zamanaşımı süresi de hükmünden yararlanılan yılı takip eden yılın başından itibaren yeniden işlemeye başlamaktadır.**

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, düzenlenen kira sözleşmesinin zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi dairesine veya başka bir resmi daireye ibraz edilmek suretiyle hükmünden yeniden faydalanılması halinde, söz konusu sözleşmenin, **ibraz ya da hükmünden yararlanma tarihi itibarıyla damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir olup, damga vergisine uygulanacak gecikme faizinin hesaplanmasında ise durum tartışmalıdır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşü, gecikme faizinin hesaplanmasında, sözleşmenin vergi dairesine veya başka bir resmi daireye ya da mahkemeye ibraz tarihinin esas alınması gerektiği şeklindedir. Ancak, aşağıda açıklanacağı üzere, yeniden doğan verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesi için damga vergisi kanununda yer alan hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü, VUK'unda verginin yeniden doğacağı hüküm altına alınırken, bu verginin ödemesi için mükellefine 15 günlük süre tanınmıştır. Bu noktada şu hususun da belirtilmesi gerekmektedir. VUK'unda yer alan hükmün yürürlüğe girdiği tarihte damga vergisinin pul yapıştırılması suretiyle ödenmesi mümkündür. Ancak, Damga Vergisi Kanununda ödeme şekillerinde değişiklik yapılırken, VUK'nın bahse konu maddesinde herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Tahsili tahakkuka bağlı vergi olarak da tanımlanan damga vergisinde, pul ile ödeme şekli kaldırılınca, vergi bu özelliğini yitirmiştir. Dolayısıyla, VUK m.114'ün yorumunda, damga vergisi kanunundaki bu değişikliklerin dikkate alınarak tarh, tahakkuk işlemlerinin ve gecikme faizi hesabının yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.**

Diğer taraftan, Damga Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde damga vergisine tabi kağıtlarda yazılı yabancı paraların Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek ona göre Damga Vergisi alınacağı hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığınca döviz fiyatları tayin ve tespit edilmediğinden uygulamada vergi alacağına doğduğu tarihteki **TC Merkez Bankası Döviz satış kuru** esas alınarak verginin hesaplanması gerektiği kabul edilmektedir.⁴

Yukarıdaki açıklamalar uyarınca, tarh zamanaşımına uğramış evrakta vergiyi doğuran olay, sözleşmenin mahkemeye ibraz edildiği [hükmünden yararlanıldığı] **11.7.2016** tarihinde meydana geldiğinden bu tarihteki, kira mukavelenameleri için geçerli olan oran üzerinden damga vergisi hesaplanması gerekmektedir. Verginin matrahı da bu tarihteki T.C Merkez Bankası döviz satış kuru esas alınarak hesaplanacaktır.

Diğer taraftan, 2016 yılında damga pulu yapıştırılmak suretiyle damga vergisinin ödenmesi mümkün olmadığından, Damga Vergisi Kanunu'nun 22/b maddesi uyarınca kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilerek aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir. (J), sözleşmeyi, mahkemeye 11.7.2016 tarihinde ibraz ettiğinden bu tarihten itibaren

⁴ 35 seri no'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği; "Vergiye tabi kağıdın yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde ise kağıt üzerinde yer alan dövizin, kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunan **carî döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı** üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır. Damga vergisi miktarının "azami tutarı" aşp aşmadığı hususunun buna göre dikkate alınacağı da tabiidir."

26.7.2016 tarihine kadar verginin ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca, her iki nüsha üzerinden mi sadece ibraz edilen nüsha üzerinden vergi ödenip ödenmeyeceği konusunda kanunda açık istisnai bir düzenleme bulunmadığından her nüshanın vergisinin, hükmünden yararlanandan alınması gerektiği uygulamada Maliye Bakanlığı'nca da kabul edilmiştir. Öte yandan, VUK'nında yer alan hüküm de **verginin yeniden doğacağı hüküm altına alındığından, bununla vergiyi doğuran olayın ifade edildiği anlaşılmaktadır.** Dolayısıyla, yenilenen vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki duruma göre yeni vergilendirme yapılması gerektiğinden, verginin, tarh, tahakkuk ve ödeme zamanının belirlenmesi ve bu belirlemeden sonra vergi ziyayı meydana gelir ise vergi ziyayı cezası kesilmesi, gecikme faizi ve gecikme zammının hesaplanması söz konusu olabilecektir. Bu çerçevede olayın vergi kanunları açısından analiz edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan 5604 sayılı Kanun uyarınca 1-20 Temmuz arası mali tatil ilan edilmiştir. Adı anılan Kanun uyarınca da malî tatilin sona erdiği günü izleyen **(6661 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 27.01.2016) beş gün içinde biten** bu madde kapsamındaki kanuni ve idari süreler, malî tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren **(6661 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 27.01.2016) beşinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş** sayılacaktır. Ayrıca aynı Kanunda beyana dayalı tarhiyatta, kanuni süresinde verilmesi gereken beyannamelerin verilme sürelerinin **son gününün malî tatile rastlaması halinde sürenin, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.** 2016 yılında mali tatil süresi 20.7.2016 tarihinde sonra erdiğinden, somut olayda sürenin son günü mali tatile rastlamadığından, (J) açısından verginin beyan ve ödeme süresi mali tatili izleyen 5'inci gün olduğundan, mali tatilden etkilenmeyecektir. Çünkü (J)'nin beyanname verme süresi 26.7.2016 tarihinde sona ermektedir. Bu durumda vergi dairesince (J) adına yapılan idarece tarhiyat hukuka aykırı olup, söz konusu işlemin düzeltilerek kaldırılması gerekmektedir. Çünkü, (J) adına yapılması gereken tarhiyat beyana tarhiyat olmak zorundadır.

Yukarıda zikredildiği üzere, damga vergisinde pul yapıştırılması suretiyle ödeme usulü kaldırıldıktan sonra verginin beyana dayanarak ödenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, kanuni süresi içinde bu ödevi yerine getirmeyen mükelleflere yapılacak tarhiyatın türü re'sen veya ikmalen tarhiyat olabilir. İdarece tarhiyatın koşulları⁵ somut olayda gerçekleşmemiştir. Somut vakıda yeniden doğan verginin ödenmesi için kanunda belirlenen süre geçmediğinden yapılacak tarhiyatın türü beyana dayanan tarhiyat olacaktır.

213 sayılı VUK m.8'de vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı hüküm altına alınmıştır. Sözleşmede damga vergisinin şirketçe ödenmesinin kararlaştırılmış olmasının

⁵ Verginin İdarece Tarhı

Mükerrer Madde 30

(Ek: 19/2/1963 - 205/2 md.) Verginin idarece tarhı; 29 ncu ve 30 ncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.

Bu takdirde vergi, 131 nci madde mucibince tanzim edilen yoklama fişine müsteniden tarh olunur.

Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan, mükellefin bilinen adresine posta ile yollanır; diğer taraftan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilân vergi dairesinin ilân koymaya mahsus mahalline asılır.

İlânın asılması keyfiyeti ve tarihi tutanakla tesbit olunur.

(Değişik:29/6/1982-2686/6 md.) Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresi; mükellefin bilinen adresinde tebligat yapıldığı hallerde tebliğ tarihinden, aksi halde tutanakla tespit olunan ilan tarihinden başlar.



TÜRMOB

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

geçerli olabilmesi ancak ve ancak vergi kanunlarında buna izin verilmiş olması halinde geçerli olacaktır. **Bu durumda Damga Vergisi Kanununun 24'üncü maddesi hükmünün değerlendirilmesi gerekmektedir.** Damga Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinde Maliye Bakanlığınca belirlenen mükelleflerin, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisinin, ertesi ayın yirminci (371 Sıra No.lu VUK Tebliği uyarınca yirmiüçüncü) günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildireceği ve yirmialtıncı günü akşamına kadar ödeneceği, (a) bendi dışındaki hallerde, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirileceği ve aynı süre içinde ödeneceği, aynı Kanunu'nun 24 üncü⁶ maddesinde de, **bu mükelleflerin** taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumlu oldukları, verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer'ileri, vergi için diğer işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere, **bu kişilerden alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm 2005 yılında maddeye eklenmiş olup, bu hüküm ile maddenin birinci fıkrası hükmü arasında çatışma bulunmaktadır.** Bir başka deyişle somut vakıadaki durumlarda verginin ödenmesinde birinci fıkra hükmüne göre (J) mi, üçüncü fıkra hükmüne göre (Z) AŞ mi sorumlu kılınacaktır? Yasa koyucu bu hususu açık biçimde belirlememiştir. **Sonradan eklenen hükmün önceki hükme aykırı ise, yasa koyucunun son iradesinin uygulanması gerektiğinin hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde savunulabilmesi de mümkündür. Bu durumda, tarhiyatın (J) adına değil, (Z) AŞ adına yapılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Hukuken olması gereken de tarhiyatın (Z) AŞ adına yapılmasıdır.**

Özetle, (Z) AŞ, Damga Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesi uyarınca damga vergisine tabi işlemlerini, beyanname ile bildirmek zorundadır. Öte yandan, 24'üncü maddenin (1) numaralı fıkrasında **Vergiye tabi kağıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenlerin sorumlu olduğu hüküm altına alınmıştır.** Aynı madde içinde hem ibraz edenler hem de beyanname vermek zorunda olan mükellefler açısından iki farklı sorumlulukla ilgili düzenleme yapılmıştır. Bu durumda hangi fıkra hükmünün uygulanacağı hususunun belirlenmesi gerekmektedir. (1) numaralı fıkra hükmü genel nitelikte olup, (3) numaralı fıkra hükmü ise özel niteliktedir. Uygulamada vergi dairelerinde doğrudan (1) numaralı hüküm uygulanarak, somut olaydaki gibi kâğıtta imzası bulunan taraflardan beyanname veren mükellefin olup olmadığı sorgulanmamaktadır. Halbuki, öncelikle uygulanması gereken (3) numaralı fıkra hükmü olup, bu hüküm kapsamına girmeyen işlemlerde doğrudan kağıdı ibraz edenlerin verginin ödenmesinde sorumlu kılınması gerekmektedir. Somut vakıda da vergi dairesinin (J)'den değil, (Z)'den vergiyi araması gerekirdi. Ancak, uygulamada bahse konu 24'üncü maddenin birinci fıkra hükmü uygulanmaktadır.

Somut vakıda yapılan tebliğ işlemleri açısından, bunların hukuka aykırı olup olmadığı konusunda tartışılacak bir veri bulunmadığından yapılan tebliğlerin usulüne uygun olarak gerçekleştirdiği kabul edilmiştir.

12

⁶ 22 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar, taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer'ileri, vergi için diğer işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere, **bu fıkrada belirtilen kişilerden alınır.**