



TÜRMÖB

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

2023/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

10 Aralık 2023 Pazar – 16.00 - 18.00 (2 Saat)

- Uyarı!** [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.
[2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
[3] **Bu sınav 5 sorudan oluşmaktadır.**

Aksi belirtilmediği sürece bu sınavda sorulan sorulara verilecek cevaplarda soruda belirtilen mevzuat dışında değerlendirme yapılmamalıdır.

Sorunun doğru cevabı, açıklamasıyla beraber bir bütün olarak değerlendirilir. Yanıtların ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçelerle birlikte ve yeterli açıklama içerecek şekilde verilmesi gerekmektedir. Gerekçesi ortaya konulmadan veya ilgili maddeye atıf yapılmadan yalnızca “istisnadır” “yapabilir/yapamaz” “beyan eder/edemez” “yapılan işlem doğrudur/yanlıştır” şeklinde yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir.

Sorular

Soru 1: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 115. Maddesinde düzenlenen “Verginin Terkini” ile ilgili aşağıda istenen hususları Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuatı kapsamında değerlendiriniz.

- Terkinin süresi ve şartları nelerdir? (5 Puan)
- Terkinin kapsamına giren/girmeyen vergi ve cezalar ile bunlara ilişkin borçları, verginin dönemi, verginin türü, hangi aşamada olduğu (tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil) açısından değerlendirerek yazınız? Bu kapsamda terkin edilen vergi-ceza ve borçlardan hangilerinin red ve iade olabileceğini de açıklayınız? (5 Puan)
- Terkin kapsamındaki zarar ve varlıklar ile terkin oranının (zararla mütenasip oran) kim tarafından nasıl hesaplanacağını ilgili mevzuatında da belirtilen hesaplama dahil olan ve olmayan unsurları ile birlikte açıklayınız? (5 Puan)

Soru 2: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesinde yer alan “*Vergi Kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır*” hükmünü “Kıyas Yasağı İlkesi” açısından değerlendiriniz? (15 Puan)

Soru 3: Seyhan Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün yaş sebze meyve ihracatı faaliyeti ile iştiغال etmekte olan mükellef kurumu XYZ Ltd. Şti.'nin X ülkesine ihraç ettiği 100.000 Euro değerindeki portakallar X ülkesindeki ithalatçı CX firması tarafından yüksek miktarda zirai ilaç ve paraben içermesi nedeniyle sözleşme hükümleri çerçevesinde kabul edilmeyerek ilgili ülke tarım ve sağlık mevzuatı gereği X ülkesinde ilgili makamlar nezdinde 22.12.2021 tarihinde imha edilmiştir. Yurt dışındaki CX firması ülkesindeki vergi mevzuatı gereği iade faturası düzenleyemediğinden XYZ firmasına 23.12.2021 tarihli 100.000 Euro tutarında debit note düzenlemiş, XYZ firması da CX firması ile mutabık kalarak aynı tarihli ve aynı tutarlı credit note düzenlemiştir. CX firması imha işlemine ilişkin yurt dışında düzenlenen belgeleri ilgili ülkedeki Noel tatili nedeniyle ancak 02.01.2022 tarihinde mükellef kuruma iletebilmiştir. Mükellef kurum debit note tarihi olan 23.12.2021 tarihini ve note üzerinde yazılı 100.000 Euro tutarını Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden hesaplayarak 2021 yılı defter kayıtlarına intikal ettirmiş ve 2021 yılı kurum kazancının beyanında gider olarak dikkate almıştır.



TÜRMOB

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

Yukarıdaki bilgilere göre mükellef kurum tarafından fatura yerine alınan belgelerin, yapılan kayıt ve verilen beyanların mevzuata uygunluğunu (KDV/Gümrük mevzuatı yönünden değerlendirme yapılmaksızın) tüm yönleri ile değerlendirerek alınması/düzenlenmesi gereken belgelerin neler olduğunu işlem kayıt ve beyanların mevzuata uygun olarak nasıl yapılması gerektiğini açıklayınız? (15 Puan)

(Bilgilendirme: Credit Note: Yani alacak/alacaklandırma notu; satılan mal veya hizmetin istenilen kalite ve standartlarına uygun olmaması sonucu ortaya çıkan indirimler veya fiyat farklılığı gibi nedenlerle, alıcının satıcıdan alacaklı olduğunu göstermek amacıyla satıcı tarafından fatura yerine düzenlenen bir belgedir. Debit note yani borç/borçlandırma notu ise; alıcının ithal etmiş olduğu eşyaya ilişkin olarak ödemesi gereken ek bir gider/maliyet veya yükümlülüktür)

Soru 4: 2577 Sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 14 ve 15. Maddelerine göre Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde dilekçeler üzerinde yapılan ilk inceleme sonucunda hangi aykırılık için hangi kararlar verildiğini aykırılıkları ve verilecek kararları eşleştirerek/karşılaştırarak açıklayınız? (20 Puan)

Soru 5: Aşağıdaki kavramları parantez içinde yer alan mevzuat kapsamında açıklayınız.

- a- Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar (Vergi Usul Kanunu Madde 377) - (7 Puan)
- b- Vergiye Uyumlu Mükellef (6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun 48/A maddesi ve 1 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği kapsamında) (7 Puan)
- c- Üst Makamlara Başvuru (İdari Yargılama Usulü Kanunu Madde 11) - (6 Puan)
- d- Tek Dilekçe ile Dava Açılması (İdari Yargılama Usulü Kanunu Madde 5) - (5 Puan)
- e- Görevsizlik ve Yetkisizlik Hallerinde Yapılacak İşlem (İdari Yargılama Usulü Kanunu Madde 43) - (5 Puan)
- f- Doğrulanabilir Belge (552 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği) (5 Puan)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Mikro puanlamalar, cevapta yer alması **zorunlu olan** her ifade/cümle ve/veya mevzuat hükmünün sonunda (... puan) şeklinde belirtilmiştir.

Cevap – 1:

Terkin İşlemine İlişkin Yasal Düzenlemeler

Yangın, deprem ve sel gibi afetler nedeniyle bir kısım vergi borçlarının ve cezalarının terkinini ile ilgili düzenlemelere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK) yer verilmiştir. Diğer taraftan, 1 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de terkin konusuna ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Soruda 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuatının dikkate alınarak cevaplanması istenildiğinden bu bölümde AATUHK kanunda terkin ile ilgili yapılan düzenlemeler kapsam dışında bırakılacaktır.

VUK' un "Verginin Terkini" başlıklı 115. maddesine göre “Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;

Maliye Bakanlığınca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. (Ek cümle: 28/12/2001-4731/4 md.) Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahallî idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder.

Konuya ilişkin olarak 1 seri No'lu VUK Genel Tebliğinde ise aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 115 inci maddesine göre terkin edilecek vergi ve resimler, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra mezkûr maddede yazılı afetler yüzünden varlıklarını veya mahsullerini kaybeden mükelleflere ait olan ve kanunun 1 inci maddesinde nevileri zikredilen vergi ve resimlerdir.

115 inci madde mucibince terkin edilecek vergiler, madde metninde afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan ve afetin vuku bulduğu tarihe kadar geçen mükellefiyet devrelerine taalluk edip bu tarihe kadar tahsil edilmemiş olan vergi borçları ve vergi cezalarından ibaret bulunmaktadır. Bu suretle terkinine tabi olan ve... terkinine gereken vergi borcu ve vergi cezalarından bir kısmı veya tamamı afetin vukuu tarihinden sonra tahsil edilmiş olduğu takdirde tahsil edilen miktarın... mükellefe reddi icap eder. Ancak yapılan tahsilat, afetin vukuundan evvel yapılmış ise tahsil edilen bu paranın her hangi bir sebeple iadesi mevzuubahis olamaz.

Kanunun 115. maddesinde yazılı afetler sebebiyle vergi veya vergi cezalarının terkinini için beyanname vermiş ve bu beyannameler üzerine gerekli terkin işlemi yapılmış olan mükellefler adına afetin vuku bulduğu tarihten evvelki mükellefiyet devrelerine ait olarak sonradan her hangi bir vergi resim veya

vergi cezası tarh edildiği takdirde bunlardan idare kurulunca evvelce tespit edilen zarar derecesine göre terkinin icabeden kısmın tahakkuku tahsilat kayıtlarına intikal ettirilmeyip bu kısım için yeniden ... terkin fişi düzenlenecek ... alınacak karara göre terkin olunacaktır.

Vergi Usul Kanununun 115 inci maddesine göre yapılacak terkinler için kanunda bir müddet tayin edilmediği gibi bu terkinlerin, mükelleflerin müracaatları halinde yapılacağı hakkında da bir hüküm mevcut değildir. Bu itibarla mükellefler, mezkûr maddede yazılı sebepler ve şartlar mevcut olduğu takdirde tahakkuk etmiş vergi borçları ve cezalarından tahsil edilmemiş olan kısımlarının terkin için tahsil bakımından zaman aşımı vaki oluncaya kadar vergi dairelerine müracaatla terkin talebinde bulunabilirler.

Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, Sıra No:2003/1, Sayı: B.07.0.GEL.0.28/2857-115-1142/018267
Tarih: 01/05/2003 aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Vergi Usul Kanununun 115’nci madde hükmü uyarınca doğal afetler sebebiyle zarara uğrayan varlığın sigortalı olması ve bu nedenle de sigortadan tazminat alınması halinde alınan bu tazminat tutarı kadar zarar karşılanmış olduğundan genel varlığın tespitinde tazminat tutarı da dikkate alınmaktadır. Bu nedenlerle, vergi incelemeleri veya doğal afetler nedeniyle zarara uğrayan mükelleflerle ilgili tespitler yapılırken sigorta şirketlerinden tazminat alınıp alınmadığı hususundaki bilginin hızla ve tek elden sağlanması açısından aşağıda adresi verilen Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliğinden bilgi istenmesi gerekmektedir”

Hesap dönemi doğal afet tarihinde henüz kapanmayan cari yılsonunda doğacak matrah üzerinden hesaplanacak olan vergiden mahsup edilmek üzere hesaplanan geçici verginin terkin edilmesi ise mümkündür. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih:18.07.2000, Sayı: B.07.0.Gel.0.28/2857-115-920/33804).

Doğal afet gerçekleştikten sonra bir vergi ödenmişse ve vergi terkin edilebilir haldeyse bu durumda verginin ret ve iadesi de mümkündür. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih:07.07.1999, Sayı: B.07.0.Gel.0.28/2857-115-986/28361)

A seçeneği cevap anahtarı:

Terkinin Süresi ve Şartları:

- 1- 1 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de açıkça belirtildiği üzere terkin için tahsil zaman aşımı süresi içerisinde her zaman müracaat edilebilir ve yine aynı süre içerisinde terkin işlemi yapılabilir. **(1 Puan)**
- 2- Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer bir afet olması gerekmektedir **(1 Puan)**
- 3- Söz konusu afet nedeniyle bir "zarar" doğmuş olmalıdır. **(1 Puan)** Doğal afet gerçekleşmiş ancak herhangi bir zarar doğmamışsa veyahut afet sonrası, mükellefin varlığında ya da ürünlerinin toplam değerinde afet öncesine göre bir azalma, kayıp, eksilme, düşüş vs. gerçekleşmemişse, ortada bir zararın varlığından bahsedilemez.
- 4- Afet nedeniyle gerçekleşen zararın mükellefin gelir elde etmesini sağlayan varlıklarına veya mahsullerine yönelik olması gerekmektedir. **(1 Puan)** Zarar meydana gelmekle birlikte bu zarar mükellefin gelir kaynaklarıyla bağlantılı varlıklarına ya da ürünlerine yönelik değilse terkin işlemi

yapılamaz. Örneğin, deprem nedeniyle tatil amaçlı kullandığı villası yıkılan ancak gelir elde etmesini sağlayan ticari mal varlığında (örneğin fabrika) herhangi kayba uğramayan bir mükellefin, ticari faaliyetine ilişkin vergi borçları ve cezaları terkin edilemez. Bu nedenle doğal afet nedeniyle toplam varlığın en az üçte birini ya da daha fazlasını kaybeden bir mükellefe, gelir kaynağı ile ilgili varlıkta herhangi bir kayıp (zarar) yoksa terkin işlemi uygulanamaz.

5- Terkin yapılabilmesi için varlıkların veya ürünlerin en az üçte biri, afetten zarar görmüş, kaybedilmiş olmalıdır. **(1 Puan)**

B seçeneği cevap anahtarı:

1- Terkin edilecek vergilerin, kapanan vergi dönemine ilişkin olması gerekmektedir. **(1 Puan)** (1 Seri No'lu Vergi usul Kanunu Genel Tebliği) Doğal afetten sonra ortaya çıkan vergilerin terkin edilmesi mümkün değildir.

2- Doğal afetin meydana geldiği vergilendirme dönemlerine ait olup da afet tarihine kadar **ödenmiş vergi borç ve cezaları terkin kapsamında yer almamaktadır.** Mükellefin vergi borçlarının terkin edilebilmesi için, vergi borçlarının afet tarihinden önce tahakkuk edip henüz **ödenmemiş olması veya ödeme süresi henüz gelmemiş vergiler** olması gerekmektedir. **(1 Puan)**

3-Hesap dönemi doğal afet tarihinde henüz kapanmayan cari yılsonunda doğacak matrah üzerinden hesaplanacak olan vergiden mahsup edilmek üzere hesaplanan **gecici verginin terkin edilmesi ise mümkündür.** **(1 Puan)** (Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih:18.07.2000, Sayı: B.07.0.Gel.0.28/2857-115-920/33804).

4-Doğal afet gerçekleşikten sonra bir vergi ödenmişse ve vergi terkin edilebilir haldeyse bu durumda verginin ret ve iadesi de mümkündür **(1 Puan)** (Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih:07.07.1999, Sayı: B.07.0.Gel.0.28/2857-115-986/28361)

5-Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesinde terkin yapılacak alacaklara ilişkin "**afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borç ve cezaları**" ibaresi kullanıldığı için gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, damga vergisi ve bunlara bağlı, gecikme zammı, gecikme faizi gibi cezalar terkin kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak afetin zarar verdiği gelir kaynağı ile ilgisi bulunmaması ve üçüncü kişilerden hazine adına alınması gibi gerekçelerle katma değer vergisi, stopaj vergileri, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi vergiler ve bunlara bağlı cezalar, terkin kapsamında değerlendirilmemektedir. **(1 Puan)**. (MB.'nin, 19.06.1996 tarih ve S.B.07.0.GEL.0.28/2857-115-873/27350 sayılı Özelgesi)

C seçeneği cevap anahtarı:

1- Zararın derecesi ve gelir kaynağıyla ilgili olup olmadığı hususu, yerel idare heyetince yaptırılan inceleme sonucunda netleşecektir. **(2 Puan)**

2- İncelemede ve zararın tespiti noktasında, VUK' ta yer alan değerlemeye ilişkin esas ve usuller dikkate alınacaktır. **(1 Puan)**

3- Toplam varlıkların değerinin tespitinde; mükellefin sahip olduğu tüm gayrimenkul, menkul, hak ve alacaklardan varsa belgeye dayalı borçlar düşülmek suretiyle bulunan tutarın dikkate alınması gerekmektedir. **(1 Puan)**

4- Genel varlığın hesaplanması sırasında sigorta tarafından karşılaşılan tazminat miktarının düşülmesi gerekmektedir. (1 Puan)

Cevap – 2:

Bu soruya doğru cevabı verebilmek için “vergi kanunlarının yorumlanması” kavramı ile “kıyas” ya da “vergi kanunların kıyas yöntemi ile yorumlanması” kavramlarının tam olarak açıklanması ve ayrıştırılması gerekir.

Türk Ceza Kanunu’nun 2. Maddesinin 3. Fıkrasında “Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz” hükmüne kanunda yer verilerek kıyas açık bir şekilde yasaklanmış iken Vergi Hukukunda gerek usul kanununda gerek ilgili mevzuatın da kıyas açık bir şekilde yasaklanmamıştır. “Kıyas yasağı ilkesi” esas olarak yargı organlarının verdiği kararlarda yani içtihadta ve doktrinde yer almaktadır

Örneğin, Danıştay 9. Dairesi 2021 yılında verdiği bir kararda “Vergilendirme yetkisi, devletin egemenliğine dayanarak vergi alma konusundaki hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanır. Ancak bu yetkinin, hukuk devletinin bir gereği olarak Anayasa ve yasalarla belirlenen sınırlar içinde kullanılması zorunlu olup, belli ilkelere bağlanmıştır. Bunlardan birisi de hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmede; vergiyi doğuran olay, tarh, tahsil zamanları ve biçimleri gibi *vergilendirme ile ilgili her türlü işlemin mükellefler açısından kesin ve belli olması anlamına gelir ve vergilendirmede belirlilik, kıyas yasağı ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkelerini içermektedir.* Başka bir ifadeyle, mükellefler açısından *her türlü vergi yükü ve sorumlulukların önceden hesaplanabilmesi ve bilinmesi gerekmektedir.*” Hükmüne yer vermiştir. (Danıştay 9. Dairesinin Esas No: 2019/6821 ve Karar No: 2021/5566 sayılı kararı)

Danıştay kararındaki ifadeler teker teker ele alındığında akla gelebilecek ilk soru, kararda da belirtildiği üzere vergilendirme ile ilgili her bir işlemin kanunda açıkça belirtilmediği her durumda, idare ve/veya yargı organları hiçbir işlem yapmadan kanun koyucunun hukuksal düzenleme yapmasını mı bekleyecektir? Soruyu tersten sorarsak, kanun koyucu vergi kanunlarını yaparken vergi idaresinin ve/veya vergi yargısının kanunda açık olarak belirtilmeyen her işlemde eylemsiz kalmasını mı beklemektedir?

Bu sorunun cevabı aslında esas olarak VUK’un 3. Maddesinde yer alan “Vergi Kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır” emredici hükmü ile cevap bulmaktadır. Kanun koyucunun vergi kanunlarında lafzın açık olmadığı durumlarda;

- Vergi Kanunlarının hükümleri,
- Konuluştaki maksat,
- Hükümlerinin kanunun yapısındaki yeri,
- Diğer maddelerle olan ilişkisi,

Göz önünde tutularak (yorumlanarak) uygulanmasını istemiştir.

VUK'un 3. Maddesinin başlığı "Yorum ve İspat" şeklindedir. Yani kanunda düzenlenen hüküm vergi kanunlarının yorumlanmasına (2 Puan) ilişkindir ve 3. Maddenin metnindeki emredici hüküm gereği (uygulanır kelimesi) vergi uygulamasında hem idare hem de yargı organları için vergi kanunlarının yorumlanması aslında bir tercih değil zorunluluktur. (3 Puan) Aksi takdirde kanunda açıkça belli olmayan fakat yorumlanarak sonuca ulaşabilecek her vergileme işlemi için gerek idare gerekse yargı organları yasa koyucunun düzenleme yapmasını bekleyecektir ki bu durum hem idareyi hem de vergi yargısını çalışmaz hale getirir. Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesi esas olarak bu yorumlamanın nasıl ve hangi sıralama ile yapılacağını kurala bağlamıştır.

Kıyas yasağı ilkesi ise, VUK'un 3. Maddesinde düzenlenen yorumun sınırını oluşturmaktadır. (3 Puan) Vergi hukuku uygulamasında karşılaşılabilecek kanun boşluklarının kıyasa varmayan (VUK'un 3. Maddesinde sayılan) yorum yöntemleri ile doldurulmasında bir engel bulunmadığı gibi (VUK'un 3. Maddesi gereği) bir zorunluluk olduğunu açıklamıştık. Ancak vergi hukuku kurallarının kıyas yöntemi ile yorumlanması hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesine, belirlilik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşecektir. (3 Puan)

Hangi yorumun 213. Sayılı VUK'un 3. maddesinde düzenlenen yorum hükümlerini aşarak "Kıyas Yasağı İlkesine" aykırılık teşkil edeceğinin cevabı da aslında aynı maddede verilmiştir. Maddede lafzın açık olmadığı hallerde yorum yapılabileceği belirtilmiştir. Yani Vergi kanununda bir hüküm vardır ama açık değildir. Var olan hükmün konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı kontrol edilecek ve buna göre var olan hüküm mevcut olay ya da mükellef için yorumlanacaktır. Kanunda var olan hükümlerden hareketle yeni bir vergi yükü/mükellefiyet/istisna vb. getiren/koyan ve/veya kaldıran/çıkartan yorum yani kıyas mükellef lehine dahi olsa yapılamayacaktır (4 Puan).

Cevap – 3:

Ayrıca, mezkûr Kanununun 278 inci maddesinde, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi hâller neticesinde iktisadî kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmış olup (1 Puan), söz konusu maddenin uygulamasına ilişkin açıklamaların yapıldığı 496 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin; 6.maddesinde,

"İhraç edilen emtiadan ticari sebeplerle iadesi gerekenlerin geri getirilme maliyetinin yüksek olması veya hukuki nedenlerle geri getirilememesi ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi nedenlerle imha edilmesinin gerekmesi durumunda (1 Puan),

*söz konusu emtianın imha edildiğine ilişkin ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgeler esas alınmak suretiyle **takdir komisyonu tarafından verilecek karara istinaden** gerekli yasal kayıtlar yapılır. Bu durumda, imha işlemine ilişkin olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgelerin istenildiğinde ibraz edilmek üzere mükelleflerce muhafaza edilmesi gerekmektedir. (1 Puan)*

Yukarıda ifade edildiği şekilde yurt dışında imha edilen emtianın değerlendirme işlemleri, 213 sayılı Kanununun 278/A maddesi kapsamında ve mükelleflere tayin olunan imha oranı dâhilinde bulunmamaktadır. (1 Puan)"

Tebliğ'in 8 inci maddesinde, "213 sayılı Kanununun 278 inci maddesi kapsamında yapılan değerlendirme işlemlerinde; ... - Yurt dışında gerçekleştirilen imhalara ilişkin olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgelere istinaden verilen takdir komisyonu kararının (Tebliğ'in 6 ncı maddesi), mükelleflere bildirildiği tarih itibarıyla **(1 Puan)**

değer düşüklüğü belli olduğundan, emtianın maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın, takdir komisyonu kararının veya tutanağın tebliğ edildiği dönemde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. **(1 Puan)**" açıklamaları yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, 253 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Bedellerle İlgili İşlemler" başlıklı bölümünde, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları **muteber belgeleri** gider olarak defterlerine kaydedebildikleri **(1 Puan)**, yurt dışındaki kişi veya firmalardan alınan bu belgelerin defter kayıtlarında gider olarak gösterilmesi sırasında belgelerde yazılı bedellerin, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasının belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarda gösterileceği **(1 Puan)**, ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükelleflerin bu belgeleri tercüme ettirmek zorunda oldukları belirtilmiştir.

Diğer taraftan, alacak ve borç notu (credit note-debit note), uluslararası ticaret yapan şirketlerce ticarete öngörülmecek şekilde ortaya çıkan maliyete ilişkin unsurları karşılıklı olarak dengelemek amacıyla kullanılan notlardır. Bu notlar, genellikle firmalar tarafından fiyat farklılıklarına ilişkin birer düzeltme aracı olarak kullanıldığı gibi, satıcı tarafından alıcıya ticari, lojistik, teknik talepler, komisyon ve indirim gibi nedenlerle de gönderilebilmektedir. Buna göre;

XYZ şirketi tarafından ihraç edilen ve müşteri tarafından kalite problemi nedeniyle yurtdışında imha edildiği belirtilen portakallara ait maliyet bedellerinin, 496 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde öngörülen doğrultuda, takdir komisyonu tarafından verilecek kararın veya tutanağın şirkete tebliğ edildiği dönemde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Bu durumda yurt dışındaki alıcı firmanın XYZ şirketine fatura veya ilgili ülke mevzuatı uyarınca muteber belgelerin düzenlenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan ilgili ülke mevzuatına göre geçerli bir belge olması ve bu durumun gerektiğinde ispatı şartıyla, yurt dışındaki firmanın düzenleyeceği "debit note"un kayıtların tevsiği açısından ispat edici belge olarak kullanılması mümkündür. **(2 Puan)**

Bu açıklamalar doğrultusunda XYZ şirketinin her ne kadar 2021 tarihli ve ilgili mevzuatı gereği geçerli bir belgeye dayansa da takdir komisyonu kararı olmayan söz konusu gideri 2021 yılında kayıtlarına intikal ettirmesi ve beyanlarına yansıtması mevzuata aykırı olmuştur. **(3 Puan)** Mükellefin iade faturası yerine debit note alması mevzuata uygundur ancak imha edilen malların maliyet bedelini takdir komisyonu kararı olmadan 2021 kayıtlarına intikal ettirmesi ve beyanlarına yansıtması mevzuata aykırıdır.

İlgili imha belgeleri 2022 yılında mükellefe intikal ettiğinden mükellef bunları takdir komisyonuna intikal ettirmeli ve takdir komisyonunun vereceği karar doğrultusunda varsa maliyetleri gider olarak ve doğal olarak takdir komisyonu kararının mükellefe tebliğ edildiği dönemde 2022 veya sonrası kayıtlarına ve beyanına yansıtmalıdır. **(2 Puan)**

Not: Soruda açıkça belirtildiği üzere KDV ve Gümrük mevzuatı açısından yapılan değerlendirmeler doğru olsalar dahi puanlama dışında bırakılacaktır.

Cevap – 4:

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 14/3. maddesine göre;

Dilekçeler, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından:

- Görev ve yetki, **(1 Puan)**
- İdari merci tecavüzü, **(1 Puan)**
- Ehliyet, **(1 Puan)**
- İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, **(1 Puan)**
- Süre aşımı, **(1 Puan)**
- Husumet, **(1 Puan)**
- 3 (Dilekçelerde Bulunması Zorunlu Hususlar) ve 5. (Aynı dilekçe ile dava açılabilecek haller) maddelere uygun olup olmadıkları, **(2 Puan)**

Yönlerinden sırasıyla incelenir.

Kanunun 15. Maddesi gereği Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince yukarıda yazılan hususlarda bir aykırılık tespit edilirse;

- 3/a bendine (Görev ve yetki) göre adli yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine **(1 Puan)**; idari yargının görevli olduğu konularda **(1 Puan)** ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine, **(1 Puan)**
- 3/c (Ehliyet), 3/d (İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı), ve 3/e (Süre aşımı) bentlerinde yazılı hallerde davanın reddine, **(1 Puan)**
- 3/f bendine göre, davanın hasım gösterilmeden **(1 Puan)** veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, **(1 Puan)** dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine, **(1 Puan)**
- 3/g bendinde yazılı halde otuz gün içinde **(1 Puan)** 3 ve 5 inci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak **(1 Puan)** yahut (c) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuz gün içinde bizzat **(1 Puan)** veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine, **(1 Puan)**
- 3/b (İdari mercii tecavüzü) bendinde yazılı halde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine, **(1 Puan)**

Karar verilir.

Cevap – 5:

A Seçeneği Cevap Anahtarı:

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. (1 Puan)

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

Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır. (1 Puan)

Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda (1 Puan) Gelir İdaresi Başkanlığının (1 Puan) (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin (1 Puan)) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.

Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir. (1 Puan)

B Seçeneği Cevap Anahtarı:

6183 Sayılı AATUHK'nın 48/A maddesinde "Vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecili" düzenlenmiştir. Madde metninde "Vergiye Uyumlu Mükellefin" direk tanımı yapılmamış ancak aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflerin borçlarının tecil edileceği belirtilerek dolaylı bir tanımla yapılmıştır. Buna göre;

"Devlete ait olup Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergi, resim, harç ve cezalar ile bu alacaklara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammının vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu *çok zor duruma* (1 Puan) düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş olmak ve aşağıdaki şartları taşımak koşuluyla vadesi bir yılı geçmemiş alacaklar, Maliye Bakanınca 36 ayı geçmemek üzere faiz ve teminat alınarak tecil olunabilir.

Madde hükmünden yararlanacak borçlunun;

1. Başvuru tarihi itibarıyla en az 3 yıl süreyle; ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması, (1 Puan)

2. Başvuru tarihinden geriye doğru 3 yıla ait vergi beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş olması (1 Puan)

(Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.),

3. Bu madde kapsamına giren ve başvuru tarihi itibarıyla vadesi 1 yılı geçmemiş borcunun borç ödemedeki hüsnüniyet sahibi olmasına rağmen ödenememiş olması şarttır (1 Puan).

Şu kadar ki, bu madde ile 48 inci maddeye göre tecil edilen veya özel kanunlara göre ödeme planına bağlanan borcun bulunması madde hükmünden yararlanılmasına engel teşkil etmez.

Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 1 seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde

kanunda belirtilen şartlara ilave olarak Kanunun Maliye Bakanına verdiği yetkiye istinaden maddeden yararlanılabilmesi için;

- Mükellef (tüzel kişilerde kanuni temsilci) hakkında tecil talep tarihinden önceki 5 yıl içinde 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesine göre kesinleşmiş mahkûmiyet kararının bulunmaması **(1 Puan)**,
- Yıllık gelir vergisi/kurumlar vergisi yönünden faal mükellefiyetin bulunması **(1 Puan)**,
- Asıl amme borçlusu olunması **(1 Puan)**,
- Tür olarak tecili uygun bulunan borçların tamamı için tecil talebinde bulunulması, şartları da getirilmiştir.

C Seçeneği Cevap Anahtarı:

İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK)'un 11. Maddesinde “Üst Makamlara Başvuru” ile ilgili aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce,

idari işlemin kaldırılması, **(0,5 Puan)**

geri alınması, **(0,5 Puan)**

değiştirilmesi **(0,5 Puan)**

yeni bir işlem yapılması **(0,5 Puan)**

üst makamdan, **(0,5 Puan)**

üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, **(0,5 Puan)**

idari dava açma süresi içinde istenebilir. **(0,5 Puan)**

Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. **(0,5 Puan)**

2. Otuz gün içinde **(0,5 Puan)** bir cevap verilmezse istek reddedilmiş **(0,5 Puan)** sayılır.

3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar **(0,5 Puan)** ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır **(0,5 Puan)**.

D Seçeneği Cevap Anahtarı:

İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK)'un 5. Maddesinde “Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılabileceği” belirtildikten sonra aşağıdaki hallerde aynı dilekçe ile dava açılabileceği belirtilmiştir.

1- Aralarında maddi (1 Puan) veya hukuki (1 Puan) yönden bağlılık ya da sebep-sonuç (1 Puan) ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir.

2. Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması (1 Puan) ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı (benzer değil aynı) olması (1 Puan) gerekir.

E Seçeneği Cevap Anahtarı:

İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK)'un 43. Maddesinde “Görevsizlik ve Yetkisizlik Hallerinde Yapılacak İşlemler” aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

1. İdare ve vergi mahkemeleri, idari yargının görev alanına giren bir davada (1 Puan) görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle davanın reddine karar verirlerse dosyayı Danıştay’a veya görevli ve yetkili idare veya vergi mahkemesine gönderirler.

a) Görevsizlik sebebiyle gönderilen dosyalarda Danıştay, davayı görevi içinde görmezse dosyanın yetkili ve görevli mahkemeye gönderilmesine karar verir. (1 Puan)

b) Görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle dosyanın gönderildiği mahkeme kendisini görevsiz veya yetkisiz gördüğü takdirde, söz konusu mahkeme ile ilk görevsizlik veya yetkisizlik kararını veren mahkeme aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise, uyuşmazlık bölge idare mahkemesince (1 Puan), aksi halde (yani aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde değilse) Danıştay’ca çözümlenir (1 Puan).

2. Görev ve yetki uyuşmazlıklarında Danıştay ve bölge idare mahkemesince verilen kararlar ilgili mahkemelere bildirilir ve bu husus taraflara tebliğ olunur. **(0,5 Puan)**

3. Danıştay ve bölge idare mahkemesince görev ve yetki uyuşmazlıkları ile ilgili olarak verilen kararlar kesindir. **(0,5 Puan)**

F Seçeneği Cevap Anahtarı:

552 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde “Doğrulanabilir Belge” aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

Doğrulanabilir belge: Kişilerin talebi üzerine (1 Puan) elektronik ortamda (1 Puan) oluşturulan, gönderilen, saklanan (1 Puan) ve üzerinde bulunan doğrulama kodu (1 Puan) aracılığıyla muhatapları tarafından görüntülenmek suretiyle varlığı teyit edilebilen (1 Puan) her türlü belgeyi ifade etmektedir.