

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 kısaçta 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 sökülp 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 gerçekleştirılmıştır:

- 1- Mükellef (X) **11 Temmuz 2016** Pazartesi günü Gelir İdaresi Başkanlığı'na bizzat dilekçe ile başvurarak, 2015 ve 2016 yılı e-defterlerinin elinden çıktığini, belgelerin elinde olduğunu, defterlerin yeniden oluşturulması için kendisine **(4) ay** süre verilmesini talep etmiştir.
- 2- Gelir İdaresi Başkanlığı'ncı **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 yaniltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar”** hükmüne istinaden üç kat vergi zayıf cezası kesilmiştir. Ayrıca, Vergi Dairesi Müdürengçe düzenlenen, mükellef (X)’in takdir komisyonuna defterlerini ibraz etmediğinden bahisle kaçakçılık suçu işlediğine dair **“vergi kaçakçılık suçu raporu”** doğrudan ilgili cumhuriyet savcılığına gönderilmiştir.

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 yıllıkına** kiralamıştır. Söz konusu kiralama işlemi nedeniyle taraflar arasında **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 huküm altına alınmıştır. (**Z**) **AŞ, söz konusu sözleşmenin damga vergisini beyan etmemiştir 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 dileğcesi 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 zayıf cezai kesmek suretiyle VUK’nın mükerrer 30’uncu maddesine istinaden **idarece** damga vergisi tarih edilmiştir. İhbarnome, (**J**)’ye, Türkiye’de kaldığı otelde, memur eliyle **12.7.2016** tarihinde tebliğ edilmiştir. (**J**), **13.7.2016** tarihinde vergi dairesine gelerek, vergi zayıf cezasının ve vergi aslinin **tamamı** ile, **1.7.2006** tarihinden, **12.7.2016** tarihine kadar hesaplanan gecikme faizinin **tamamını**, vergi dairesinin veznesine nakit olarak ödemistiştir.

2

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. 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 artırmak ve/veya yabancı sermaye çekerilmek 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 kit kaynaklarından daha fazla yararlanabilmek amacıyla ulusal- uluslararası ekonomik bütünlüşmelere 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 aşındırabileceklerdir.

YANIT 2:

- 1- 6215 sayılı Bazi Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 14 üncü maddesi ile değiştirilen, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun “Defter Tutma Mükellefiyeti” başlıklı 66 nci 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 tutulacağının 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'ncı 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 standartı 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 hacedilmesi 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 hacedilebileceği öngörülmüş olup, buna ilişkin olarak da ayrıksi 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’ında “**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 bildirimin 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, ayıksı 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 zimnen 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 ızahtan varestedir.

3- Yukarıda açıklanan e-defter tebliğlerinde yer alan bildirimler sürekli nitelikte değildir. 5604 sayılı MALİ 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 uzamiş sayılacağı hükmü altına alındığından, somut olayda bildirim süreleri mali tatilden etkilenmeyecektir.

4- 213 sayılı VUK'nın 75'inci maddesinde, aynı Kanunun 72'nci maddesinin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonlarının **aynı Kanunun 74'üncü maddesindeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haiz olduğu** hükmü altına alınmıştır. Ancak, VERGİ İNCELEMELERİNDE UYULACAK USUL VE ESASLAR HAKKINDA YÖNETMELİK'te takdir komisyonlarında yapılacak vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslarla ilgili olarak **önceki takdir komisyonları tarafından yapılan inceleme yetkisi kullanılmıştır.** Bu durumda takdir komisyonuna da **adı anılan Yönetmelik hükümlerine uygun olarak inceleme yetkisinin kullanılmıştır.** Öte yandan, Yönetmeliğin 3/j maddesinde "**Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135inci maddesinde sayılan yetkilileri**" ifade eder denilerek **takdir komisyonları yönetmelik kapsamına da alınmamıştır.** Bu durumda söz konusu Yönetmelikte takdir komisyonlarının vergi inceleme yetkisi gözardi edilmiştir. **Kanundan doğan inceleme yetkisinin takdir komisyonunda kullanılmasında hukuki açıdan sorun bulunmamaktadır.** Takdir Komisyonları bu yetkisini VUK m.140 hükmünü esas olarak kullanabilecektir. Takdir komisyonlarında 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 tedad 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 incelemeye mecbur. 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 komisyonunda 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 maddededeki usul ve esaslara göre düzeltilmesi gerekmektedir.
- 8- Diğer taraftan somut vakiada, VUK'nında yer alan hesap veya vergilendirme hatalarından hiçbir 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 tedad edilmemiştir. Bu maddedede "Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkışması" mücbir sebep örnekleri arasında sayılmıştır. Somut olayda, mükellefin e-defterleri, alacaklı tarafın avukatı tarafından yaptırılan haciz sonucunda zorla alikonularak icra dairesinin deposuna konulduğundan, 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 hükmü altına alınmıştır. Ayrıca, VUK'nın 15'nci maddesinde de, bu Kanunun 13'üncü maddesinde yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemeyeceği,

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

bu takdirde tarh zaman aşımı süresinin işlemeyen süreler kadar uzayacağı, bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malûm olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesinin gerektiği huküm 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 kaldırılabilmektedir. Bu konuda yetki, haczi gerçekleştiren icra memuruna aittir. Olayda, söz konusu bilgi işlem sistemleri mükellefe teslim edilmemiği sürece mükellefin mücbir sebep hali devam edecektir. Kaldı ki somut olayda, defterlerin ister hukuki isterse hukuk dışı yollarla yapılan haciz sonucunda mükellefin elinden çıkış 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* huküm 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.

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 zayıf cezai tarh işlemi tamamıyla hukuka aykırıdır. İşlem sebep yönünden de hukuke 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 huküm 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 hukucken 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 işaretikten 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 almadiğinden, vergi dairesi müdürenin re'sen bu raporu düzenlemesi de hukucken mümkün değildir. Diğer taraftan, takdir komisyonları vergi inceleme yetkisini kullanırken, VUK m.134 uyarınca incelemeyi öncelikle mükellefin işyerinde yapmaları gerektiği ızahtan 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 hukucken 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 olmayacağıdır. Bu nedenle kağıt ortamda tutulan defterlere göre e-defterlere ayrıcalık yaratılmış bulunmaktadır. Ayrıca, e-defterlerin kağıt ortamında ibraz edilmesi de hukucken 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 kağıt 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 vasıtıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlü oldukları hükmün altına alınmıştır. Somut vakiada, mükellefin e-defterlerini yeniden düzenleyerek elektronik ortamda göndermesi ve gönderilen bu defterleri ibraz etmesi halinde, KDV indiriminin reddi yapılamayacaktır. Açıklayan bu hususlar dikkate alındığında, vergi dairesi ve takdir komisyonuna 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 Berati oluşturma sürecinde muhasebe kayıtlarım da Gelir İdaresi Başkanlığına aktarılacak mı?
e-Defter muhasebe kayıtları Gelir İdaresi Başkanlığına aktarılmayacaktır. Tebliğ kapsamında elektronik imzalı veya mali mührülü olarak e-Defter Berati 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.edefter.gov.tr/ssss.html>

kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını... ifade eder” hükmüne; “Takibata salahiyetli tahsil dairesi” başlıklı 5inci 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 yapışracığı hükmü 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 hükmü altına alınmıştır. Mahkemeler de Damga Vergisi Kanunun 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 üçüncü maddesinin ikinci fıkrasında, birden fazla kişi tarafından imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu oldukları hükmeye bağlanmıştır.

Mezcur 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 hükmeye 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 evrakin hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezcur evraka ait vergi alacağının yeniden doğacığı hükmeye bağlanmıştır.

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

Kağıt Nüshalarının Birden Fazla Olması

Madde 5

(6728 sayılı kanunun 23 üçüncü 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, police ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur.

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

Buna göre, damga vergisinde tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra damga vergisine tabi evrakin hukmünden yeniden yararlanıldığından, yararlanılan an itibariyle vergiyi doğuran olay yeniden ortaya çıkmakta olup, zamanaşımı süresi de hukmünden 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 hukmünden yeniden faydalanalması halinde, söz konusu sözleşmenin, ibraz ya da hukmünden yararlanma tarihi itibarıyla damga vergisine tabi tutulması gerekmekte olup, damga vergisine uygulanacak gecikme faizinin hesaplanması ise durum tartışmalıdır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşü, gecikme faizinin hesaplanması ise, 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'ta verginin yeniden doğacağı huküm altına alınırken, bu verginin ödemesi için mükellefine 15 günlük süre tanınmıştır. Bu noktada şu hususun da belirtilmesi gerekmektedir. VUK'ta yer alan hukün yürürlüğe qirdiği tarihte damga vergisinin pul yapıştırılması suretiyle ödenmesi mümkündür. Ancak, Damga Vergisi Kanununda ödeme şekillerinde değişiklik yapılmırken, VUK'ta 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 Bakanlığında tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek ona göre Damga Vergisi alınacağı huküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı'nda döviz fiyatları tayin ve tespit edilmediğinden uygulamada vergi alacağının 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 [hukmünden 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 pulu yapıştırılmak suretiyle damga vergisinin ödenmesi mümkün olmadığından, Damga Vergisi Kanunu'nun 22/b maddesi uyarınca kâğıdın düzenleniği 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 Tebliğ, "Vergiye tabi kağıdin yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde ise kağıt üzerinde yer alan dövizin, kağıdin düzenleniği tarihteki T.C. Merkez Bankasında tespit ve ilan olunan **cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı** üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır. Damga vergisi miktarının "azami tutarı" aşıp 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 açık istisnai bir düzenleme bulunmadığından her nüshanın vergisinin, hükmünden yararlanandan alınması gerektiği uygulamada Maliye Bakanlığı'ncı da kabul edilmiştir. Öte yandan, VUK'nında yer alan hüküm de **verginin yeniden doğacağı huküm 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 zayıf meydana gelir ise vergi zayıf cezası kesilmesi, gecikme faizi ve gecikme zamının 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 uzamiş sayılacağı huküm altına alınmıştır.** 2016 yılında mali tatil süresi 20.7.2016 tarihinde sonra erdiğinden, somut olayda sürenin son günü malî tatile rastlamadığından, (J) açısından verginin beyan ve ödeme süresi malî tatili izleyen 5'inci gün olduğundan, malî 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 vakiada 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 huküm altına alınmıştır. Sözleşmede damga vergisinin şirketçe ödenmesinin kararlaştırılmış olmasının

⁵ Verginin idarece Tarhi

Mükerrer Madde 30

(Ek: 19/2/1963 - 205/2 md.) Verginin idarece tarhi; 29 ncu ve 30 ncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhi için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemiyen 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 ihbarname 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 ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahalline asılır.

İlanın 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.

geçerli olabilmesi 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 Bakanlığıca 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 işlemelere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumlu oldukları, verginin ödenmemesi veya noksancı ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer'ileri, vergi için diğer işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere, bu kişilerden alınacağı hükmü altına alınmıştır.** Bu hükmü 2005 yılında maddeye eklenmiş olup, bu hükmü ile maddenin birinci fikrası hükmü arasında çatışma bulunmaktadır. Bir başka deyişle somut vakiadaki durumlarda verginin ödenmesinde birinci fikra hükmüne göre (J) mi, üçüncü fikra hükmüne göre (Z) AŞ mi sorumlu kılınacaktır? Yasa koyucu bu hususu açık biçimde belirlememiştir. Sonradan eklenen hükmün önceki hükmeye aykırı ise, yasa koyucunun son iradesinin uygulanması gerekiğinin hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde savunulabilmesi de mümkündür. Bu durumda, tarhiyatın (J) adına değil, (Z) AŞ adına yapılması gerekiği 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 fikrasında **Vergiye tabi kağıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksancı ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenlerin sorumlu olduğu hükmü altına alınmıştır.** Aynı madde içinde hem ibraz edenler hem de beyanname vermek zorunda olan mükellefler açısından iki farklı sorumlukla ilgili düzenleme yapılmıştır. Bu durumda hangi fikra hükmünün uygulanacağı hususunun belirlenmesi gerekmektedir. (1) numaralı fikra hükmü genel nitelikte olup, (3) numaralı fikra hükmü ise özel niteliktir. Uygulamada vergi dairelerinde doğrudan (1) numaralı hükmü uygulanarak, somut olaydaki gibi kâğıtta imzası bulunan taraflardan beyanname veren mükellefin olup olmadığı sorgulanmamaktadır. Halbuki, öncelikle uygulanması gereken (3) numaralı fikra hükmü olup, bu hükmü kapsamına girmeyen işlemlerde doğrudan kağıdı ibraz edenlerin verginin ödenmesinde sorumlu kılınması gerekmektedir. Somut vakiada da vergi dairesinin (J)'den değil, (Z)'den vergiyi araması gerekirdi. Ancak, uygulamada bahse konu 24'üncü maddenin birinci fikra hükmü uygulanmaktadır.

Somut vakiada yapılan tebliğ işlemleri açısından, bunların hukuka aykırı olup olmadığı konusunda tartışılabilecek bir veri bulunmadığından yapılan tebliğlerin usulüne uygun olarak gerçekleştirildiği kabul edilmiştir.

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