

2023/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
**Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler**  
03 Eylül 2023 – 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 davranışın adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.  
[3] Bu sınav 4 sorudan oluşmaktadır.

**Sorular**

**Soru 1- a)** 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu hükümleri ve ilgili mevzuatı kapsamında; özel iletişim vergisinin konusunu, mükellefini, matrahını ve oranını açıklayınız (**15 Puan**).

**b)** 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu ve ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği kapsamında, “Vergi İndirimi” konusunu açıklayınız (**10 Puan**).

**Soru 2-** İhracatçı (A) firması, Ekim 2020 döneminde çeşitli ülkelere 2.000.000 TL tutarında mal ihraç etmiş ve ilgili vergi dairesine başvurarak 200.000 TL tutarında KDV iadesi talebinde bulunmuştur. İade talebine ekli yüklenilen KDV listesi, (B) firmasından alıslara ait % 18 oranlı KDV tutarlarından oluşmaktadır. Mal alınan (B) firmasının düzenlediği Eylül 2020 dönemi faturalarında;

- Mal bedeline ilişkin 180.000 TL,
- Geçici vergi dönemi sonu dövizli alacak değerlemesi kur farkına ilişkin 15.000 TL,
- Mal kabulünü süresinde yapmayan (A) firmasının sözleşme uyarınca cezai şart olarak ödeyeceği tazminata ilişkin 5.000 TL,

KDV tutarları yer almaktadır.

İade talebini henüz sonuçlandırmayan vergi dairesi, (A) firmasının ihraç ettiği malların 500.000 TL'lik kısmının geri geldiğini Kasım 2020 döneminde ilgili gümrük müdürlüğü yazısı ile öğrenmiştir.

3065 sayılı KDV Kanunu, KDV Genel Uygulama Tebliği ve diğer ilgili mevzuat düzenlemeleri kapsamında;

- a)** İhracat istisnasına ilişkin iade talebi yönyle, (A) firmasının yüklenilen KDV listesinde yer alan:
- i- Mal bedeline ilişkin KDV tutarını, ilgili mevzuatı da açıklayarak değerlendiriniz ve iadeye esas olup olamayacağını belirtiniz (**5 Puan**).
  - ii- Dövizli alacak değerlemesi kur farkına ilişkin KDV tutarını, ilgili mevzuatı da açıklayarak değerlendiriniz ve iadeye esas olup olamayacağını belirtiniz (**5 Puan**).
  - iii- Cezai şart olarak ödenecek tazminata ilişkin KDV tutarını, ilgili mevzuatı da açıklayarak değerlendiriniz ve iadeye esas olup olamayacağını belirtiniz (**5 Puan**).

**b)** İthalat istisnası yönyle, geri gelen mallarla ilgili gümrük müdürlüğü yazısına da cevap olmak üzere, Kasım 2020 döneminde vergi dairesince yapılması gereken işlemleri belirtiniz (**10 Puan**).

**Soru 3-** Akaryakıt ticareti yapan (X) İşletmesinin işyerinde kolluk kuvvetleri yardımı ile 25.05.2021 tarihinde yapılan bir kontrolde, satış pompalarından yapılan bir kısım motorin satışlarına ilişkin fişlerin art niyetli bir yazılımla silindiği, istasyon tanklarına yapılan dolumların sisteme kaydedilmesinin engellendiği, silinen kayıtların ise başka bir yerde bulunan sunucuya kaydedildiği tespit edilmiştir. Konu ile ilgili vergi incelemesinde, söz konusu yöntemle satış pompalarından 100.000 litre motorine ilişkin kaydın silindiği belirlenmiş, (X) İşletmesi yetkilisinden bu satışlara ilişkin alış belgelerini ibraz etmesi istenmiş fakat verilen sürede alış belgeleri ibraz edilmemiştir. Ayrıca, 10.000 litre motorinin de satış pompaları dışında kayıt dışı satıldığı belirlenmiş ve yine verilen sürede buna ilişkin bir alış belgesi ibraz edilmemiştir. Yapılan tespit tarihinde motorin için litre başına uygulanan ÖTV tutarı 1,2931 TL'dir. 4760 sayılı ÖTV Kanunu kapsamında;

- a) “ÖTV’nin mükellefi” konusunu, ÖTV 1 sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği düzenlemelerini de dikkate alarak açıklayınız (**5 Puan**),
- b) (X) işletmesinin satış pompalarından kaydı silinen motorin satışlarını ilgili yasal hükümleri de açıklayarak değerlendiriniz, varsa tarih edilecek ÖTV’yi hesaplayınız ve VUK uyarınca uygulanacak cezayı belirtiniz (**10 Puan**),
- c) (X) İşletmesinin satış pompaları dışındaki kayıt dışı satışlarını ilgili yasal hükümleri de açıklayarak değerlendiriniz, varsa tarih edilecek ÖTV’yi hesaplayınız ve VUK uyarınca uygulanacak cezayı belirtiniz (**10 Puan**).

**Soru 4-** Aşağıdaki konuları, ilgili oldukları yasal düzenlemeler kapsamında açıklayınız.

- a) İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları (492 sayılı Harçlar Kanunu) (**15 Puan**).
- b) Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi (197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu) (**5 Puan**).
- c) Tenzil Olunabilecek Borçlar ve Masraflar (7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu) (**5 Puan**).

2023/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
**Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler**  
03 Eylül 2023 – 16.00 - 18.00 (2 Saat)

**SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI**

**Soru 1- a)** 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu hükümleri ve ilgili mevzuatı kapsamında; özel iletişim vergisinin konusunu, mükellefini, matrahını ve oranını açıklayınız (**15 Puan**).

**b)** 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu ve ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği kapsamında, “Vergi İndirimi” konusunu açıklayınız (**10 Puan**).

**Cevap 1- a)** Özel iletişim vergisi (ÖİV), 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu ile görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalayan, bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetki elde eden işletmecilerin sağladıkları aşağıdaki hizmetler ÖİV'ye tabidir:

- Her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri.
- Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesi hizmetleri.
- Kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmetleri.
- Yukarıda sayılanlar kapsamına girmeyen diğer elektronik haberleşme hizmetleri.

Bu hizmetlerin birlikte veya birbiriyle bağlantılı olarak verilmesi, ön ödemeli hat kullanıcıları tarafından yapılan yüklemelerin farklı oranlara tabi hizmetlerde kullanılması hallerinde, her hizmet tabi olduğu oran üzerinden vergilendirilir. Mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde, her yıl için belirlenen tutarda (21 nolu ÖİV Genel Tebliği uyarınca 2023 yılı için 260 TL) ayrıca ÖİV alınır. Bu tutar her yıl Vergi Usul Kanunu (VUK) uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanır, yüzde beşi aşmayan kesirler dikkate alınmaz.

ÖİV'nin mükellefi, verginin konusuna giren yukarıda sayılı elektronik haberleşme hizmetlerini sunan işletmecilerdir. Verginin matrahı, Katma Değer Vergisi (KDV) matrahını oluşturan unsurlardan oluşur. Bir aya ait ÖİV, izleyen ayın 15inci günü akşamına kadar beyan edilir ve ödenir. İlgili mevzuatına göre yetkilendirilen bu işletmecilerin hazineye ödeyecekleri payın hesaplanması ÖİV dikkate alınmaz. ÖİV, düzenlenecek faturalarda ayrıca gösterilir. Bu vergi KDV matrahına dahil edilmez, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez. ÖİV'nin oranı, 3469 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı uyarınca 30.01.2021 tarihinden itibaren % 10'dur.

**b)** Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu'nun 9 uncu maddesinde, vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde, ödenen verginin Bakanlıkça belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilmesi suretiyle ÖTV'nin her mal için bir kez uygulanması öngörlülmüştür. ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği kapsamında “Vergi İndirimi” konusuna ilişkin açıklamalar Tebliğ'in II/E bölümünde yapılmıştır. Buna göre, ÖTV mükelleflerinden vergisi ödenerek satın alınan (I) sayılı listede yer alan bir malın aynı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde, üretimde kullanılan mala isabet eden ÖTV tutarı, üretilen mal üzerinden

hesaplanan ÖTV tutarından indirilebilir. Bu şekilde indirim konusu yapılabilecek azami ÖTV tutarı, satın alınan malların imalatta girdi olarak kullanılması suretiyle üretilen malın teslimine ilişkin hesaplanan ÖTV tutarını geçemez. Bununla birlikte, ÖTV ödenerek satın alınan malların aynı listede yer alan vergiye tabi başka bir malın imalinde kullanılması sonucu, ödenen verginin tamamının hesaplanan vergiden indirilememesi durumunda indirilemeyen vergi iade edilmez, ancak ilgili mevzuat çerçevesinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. İthal edilen (I) sayılı listedeki bir malın aynı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde, Kanun'un 3 üncü maddesi uyarınca bu listedeki malların ithalinde vergi doğmadığından, imal edilen malın tesliminde hesaplanacak ÖTV tutarından indirilecek bir ÖTV tutarı da olmayacağındır. Diğer taraftan, indirim uygulamasından yararlanılabilmesi için imal edilerek teslim edilen malın ÖTV'sinin beyan edilmesi gereklidir. Bu durumda, imal edilen mallardan stoklarda bulunanlara isabet eden ÖTV indirim konusu yapılmaz. Ayrıca, imal edilen malın istisna kapsamında teslim edilmesi halinde de, bu malın imalinde kullanılan mallar için yüklenilen ÖTV indirim konusu yapılmaz.

**Soru 2-** 3065 sayılı KDV Kanunu, KDV Genel Uygulama Tebliği ve diğer ilgili mevzuat düzenlemeleri kapsamında;

a) İhracat istisnasına ilişkin iade talebi yönüyle, (A) firmasının yüklenilen KDV listesinde yer alan:

- i- Mal bedeline ilişkin KDV tutarını, ilgili mevzuatı da açıklayarak değerlendiniz ve iadeye esas olup olamayacağını belirtiniz (**5 Puan**).
- ii- Dövizli alacak değerlemesi kur farkına ilişkin KDV tutarını, ilgili mevzuatı da açıklayarak değerlendiniz ve iadeye esas olup olamayacağını belirtiniz (**5 Puan**).
- iii- Cezai şart olarak ödenecek tazminata ilişkin KDV tutarını, ilgili mevzuatı da açıklayarak değerlendiniz ve iadeye esas olup olamayacağını belirtiniz (**5 Puan**).

b) İthalat istisnası yönüyle, geri gelen mallarla ilgili gümrük müdürlüğü yazısına da cevap olmak üzere, Kasım 2020 döneminde vergi dairesince yapılması gereken işlemleri belirtiniz (**10 Puan**).

**Cevap 2- a)** i- KDV Genel Uygulama Tebliği "IV/A- İade Tutarının Hesabı ve İadeye Dayanak İşlem ve Belgeler" başlıklı bölümde yapılan açıklamalara göre; Kanun'da ve Tebliğ'de aksi belirtilmédikçe, iadesi gereken KDV'nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarları dikkate alınır. İşlemenin bünyesine giren KDV malın üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur. İade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen KDV, öncelikle indirim konusu yapılır. İndirimle giderilemeyen bir tutar kalırsa, bu tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilir. Yüklenilen KDV, iade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortismana tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den oluşur. İade hakkı doğuran işlemle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV iade hesabına dahil edilmez. Bu açıklamalar kapsamında, ihracatçı (A)'nın mal alış nedeniyle ödediği 180.000 TL KDV iadeye esas ana unsurdur ve hesaplamada dikkate alınır.

ii- KDV Genel Uygulama Tebliği "III/A-5.3. Kur Farkları" başlıklı bölümde yapılan açıklamalara göre; bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya

çikan mal bedeline ilişkin kur farkları KDV matrahına dahil edilir. Hesaplanan KDV'ye ilişkin kur farkları matraha dahil edilmez. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gereklidir. Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, VUK uyarınca yapılan değerlendirmelere göre oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz. İhracatçı (A) firmasının geçici vergi dönemi sonunda (B)'ye olan dövizli borçları için ödeme yapmaksızın kur farkı faturası alması ve ilgili KDV'yi iade hesabına dahil etmesi kabul edilemez. Dolayısıyla, söz konusu 15.000 TL'lik tutarın iade hesabından çıkarılması gereklidir.

**iii-** KDV Kanunu'nun 1-1 inci maddesine göre; ticari, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler verginin konusuna girer. Yine Kanun'un 30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş olan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış belgelerinde gösterilen veya bu malların maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirilemeyeceği belirtilmiştir. Diğer taraftan, 60 Nolu KDV Kanunu Sirküleri "tazminatlar" başlıklı bölümde, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemelerin prensip olarak KDV'nin konusuna girmediği açıklanmıştır. Bu kapsamda, işin sözleşme şartlarına uygun yapılmaması, işin verilen süre içerisinde tamamlanmaması, sözleşmenin feshedilmesi gibi nedenlerle tazminat, cayma bedeli ve benzeri adlarla yapılan cezai şart mahiyetindeki ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla, yüklenim listesinde yer alan bu nitelikteki 5.000 TL'lik tutarın da iade hesabından çıkarılması gereklidir.

**b)** KDV Kanunu'nun 16/b maddesi hükmü ve KDV Genel Uygulama Tebliği "II/A- 1.1.3. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi" başlıklı bölüm açıklamaları uyarınca, ihracat istisnasından faydalananarak ihracat edilen ancak geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalananabilmesi için, ihracat istisnası nedeniyle faydalanan tutarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu tutar kadar teminat gösterilmesi gereklidir. İhraç edildikten sonra geri gelen eşya için ithalat istisnasından faydalanyılmak istenmemesi halinde, genel hükümler çerçevesinde KDV ödenerek eşyanın ithali mümkündür. Bu durumda, ilk ihracat kesin ihracat olarak değerlendirilir. İthalat istisnasının uygulanabilmesi için ilgili gümrük idareleri ihracat istisnasından yararlanılan miktarı tespit etmek amacıyla mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine durumu bir yazı ile sorar. Vergi dairesince yapılacak inceleme sonucunda, mükellefin geri gelen mallarla ilgili olarak ihracat sırasında iade talebinde bulunmadığı tespit edilirse, bu mallarla ilgili olarak ihracat istisnasından yararlanılan bir miktarın bulunmadığı ilgili gümrük idaresine bildirilir. Bu yazıyı alan gümrük idareleri geri gelen eşya ile ilgili olarak ithalat istisnası kapsamında işlem yapar. İhracatçının geri gelen malın bünyesine giren KDV ile ilgili iade talep ettiğinin belirlenmesi halinde, iade henüz yapılmamışsa ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilir ve geri gelen mallar için gümrükte KDV ödenmesi istenmez. Bu durumda, ihracatçının ilgili dönem beyannamesinde "iade" olarak beyan ettiği tutarın geri gelen mallara isabet eden kısmını, malların geri geldiği vergilendirme dönemi 1 no.lu KDV beyannamesinin 103 no.lu satırına yazılarak indirilir. Buna göre, geri gelen mala ilişkin  $(180.000 \times (500.000 / 2.000.000)) = 45.000$  TL KDV tutarının vergi dairesince iade hesabından indirilmesi gereklidir. Vergi dairesi, geri gelen eşyayla ilgili olarak ihracatçının ihracat istisnası nedeniyle iade aldığı bir tutar olmadığını tespit ettikten sonra durumu ilgili gümrük idaresine bildirir.

**Soru 3-** 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu kapsamında;

- a) “ÖTV’nin mükellefi” konusunu, ÖTV 1 sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği düzenlemelerini de dikkate alarak açıklayınız (**5 Puan**),
- b) (X) işletmesinin satış pompalarından kaydı silinen motorin satışlarını ilgili yasal hükümleri de açıklayarak değerlendiriniz, varsa tarih edilecek ÖTV’yi hesaplayınız ve VUK uyarınca uygulanacak cezayı belirtiniz (**10 Puan**),
- c) (X) İşletmesinin satış pompaları dışındaki kayıt dışı satışlarını ilgili yasal hükümleri de açıklayarak değerlendiriniz, varsa tarih edilecek ÖTV’yi hesaplayınız ve VUK uyarınca uygulanacak cezayı belirtiniz (**10 Puan**).

**Cevap 3- a)** ÖTV’nin mükellefi, 4760 sayılı ÖTV Kanunu’nun 4 üncü maddesinin 1inci bendinde belirtilmiştir. Bu yasal hükme göre ÖTV’nin mükellefi, Kanun’a ekli 1, 3 ve 4 sayılı listelerdeki mallar ile 2 sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malları müzayedeye yoluyla satanlardır. 2 sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlarda ÖTV’nin mükellefi, motorlu araç ticareti yapanlar ile kullanmak üzere ithal edenler veya müzayedeye yoluyla bunları satanlardır. ÖTV 1 sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği “I-Ç.1. Mükellef” başlıklı bölümde, 1 sayılı listedeki malları imal veya ithal edenlerle müzayedeye yoluyla satanların mükellef olduğu, ayrıca fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurduğu tespit edilenlerin de mükellef olduğu açıklanmıştır. Yapılan açıklamalara göre ÖTV mükellefiyeti, bu mallara ilişkin üretim faaliyetine başlamadan önce tesis ettirilir. Ancak, ÖTV mükellefiyeti bulunmayanlarca bu malların ithalinde, en geç ithal tarihinde ÖTV mükellefiyeti tesis ettirilir. ÖTV mükellefiyeti tesis ettirenler, ÖTV’ye tabi işlemleri bulunmaması durumunda mükellefiyetin sona erdirilmesini bir dilekçe ile isteyebilir ve ilgili vergi dairesince mükellefiyet terkin edilir. Ancak, mükellefiyetin terkin edilmesi önceki dönemlere ilişkin yükümlülükleri ortadan kaldırılmaz.

**b)** 4760 sayılı ÖTV Kanunu’nun 4 üncü maddesinin 2 ve ve 3 üncü bentlerinde vergi sorumluluğuna ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümlere göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhinin, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar verginin ödenmesinden Bakanlıkça sorumlu tutulabilir. Fiili veya kaydi envanter sırasında Kanun’a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğundan tespiti halinde, belgesiz mal bulunduran mükelleflere, bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV, alışını belgeleyemeyen mükellef adına re’sen tarih edilir. Tarh edilecek ÖTV, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamaz. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır. Ancak, belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malları satanlara, bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak ÖTV tarhiyatı yapıldığı takdirde, ayrıca alıcıdan ÖTV ve buna ilişkin ceza aranmaz. Mükellef (X) İşletmesinin 100.000 litre motorin satışına ilişkin kayıtları otomasyon sistemi üzerinden sildiği 25.05.2021 tarihinde yapılan kontrolde tespit edilmiştir. Mükellef (X) İşletmesi, silinen akaryakita ilişkin alışlarını da verilen sürede belgelendirememiştir. Bu durumda, mükellef adına sorumlu sıfatıyla tespit tarihi olan 25.05.2021 tarihinde geçerli ÖTV tutarı üzerinden (100.000 x 1,2931 =) 129.310 TL ÖTV’nin re’sen tarih edilmesi, tarih edilen ÖTV tutarına VUK uyarınca üç kat vergi ziyai cezası uygulanması gereklidir. Ayrıca, vergi suçu yönüyle de durumun düzenlenenecek raporla ilgili savcılığa bildirilmesi gereklidir.

c) Mükellef (X) İşletmesinin ayrıca 10.000 litre motorin satışını kayıt dışı olarak gerçekleştirdiği yine 25.05.2021 tarihinde yapılan kontrolde tespit edilmiştir. Mükellef (X) İşletmesi, kayıt dışı gerçekleştirilen bu satışa ilişkin de herhangi bir alış belgesi ibraz etmemiştir. Bu durumda, yine ÖTV Kanunu'nun 4 üncü maddesinin 2 nci ve 3 üncü bentlerinde yer alan vergi sorumluluğuna ilişkin hükümler uyarınca re'sen ÖTV tarh edilmelidir. Bu şekildeki tarhiylatlara vergi zayıf cezası uygulanacağı, yine adı geçen maddenin 3 üncü bendinde ayrıca belirtilmiştir. Buna göre, mükellef (X) İşletmesi adına tespit tarihi olan 25.05.2021 tarihinde geçerli ÖTV tutarı üzerinden ( $10.000 \times 1,2931 =$ ) 12.931 TL ÖTV'nin re'sen tarh edilmesi, ancak tarh edilen bu ÖTV tutarına VUK uyarınca bir kat vergi zayıf cezası uygulanması gereklidir. Çünkü, kayıt dışı 10.000 litre motorin satışına ilişkin olarak, VUK'un 359 uncu maddesi kapsamına giren bir otomasyon sisteminden kayıt silme tespiti veya yine bu kapsamda vergi suçu oluşturabilecek bir başka tespit söz konusu değildir. Dolayısıyla, otomasyon sisteminden kaydı silinen satışlara ilişkin vergi zayıf cezası üç kat uygulanırken, bu kapsamda girmeyen kayıt dışı satışlara ilişkin vergi zayıf cezası bir kat uygulanmalıdır.

**Soru 4-** Aşağıdaki konuları, ilgili oldukları yasal düzenlemeler kapsamında açıklayınız.

a) İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları (492 sayılı Harçlar Kanunu) **(15 Puan)**.

b) Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi (197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu) **(5 Puan)**.

c) Tenzil Olunabilecek Borçlar ve Masraflar (7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu) **(5 Puan)**.

**Cevap 4- a)** 492 sayılı Harçlar Kanunu eki 8 sayılı tarifede yazılı imtiyazname, ruhsatname ve diplomalar harca tabidir. Harçın mükellefi, kendilerine bu belgelerin verilmesini isteyen kişilerdir. Bu harçlar 8 sayılı tarifede yazılı belgelerden, belgenin türü ve mahiyetine göre maktu esas üzerinden alınır. Kanun'da ve ekli tarifede aksi belirtilmedikçe, harca tabi tutulmuş belgelerin yenilenmelerinde veya başkalarına devirlerinde tekrar tam harç alınır. İhtira beratı (patent) düzeltilmesi veya ilaveler yapılması durumunda, tasdikname yerine yeni bir berat istenirse yeniden harç alınır. Harçlar makbuz karşılığında ve peşin olarak ödenir. Yıllık harçlar her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır ve ayrıca mükellefe tebliğ edilmez, Ocak ayı içinde ödenir. Denetim kuruluşları yetkilendirme belgesi harçları kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içinde verilen bildirim üzerine, bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen gayrisafi iş hasılatı esas alınarak tahakkuk ettirilir, tahakkuk ettirilen harçlar ayrıca mükellefe tebliğ edilmez ve Mayıs ayı içinde ödenir. Elektrik üretimi lisans harçları her yıl kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde verilen bildirim üzerine, elektrik üretim faaliyetlerinden elde edilen gayrisafi iş hasılatı esas alınarak tahakkuk ettirilir, tahakkuk ettirilen harçlar ayrıca mükellefe tebliğ edilmez ve Mayıs ayı içinde ödenir. Genel bütçeye gelir kaydedilen hidrolik kaynaklara dayalı elektrik üretim lisans harçlarının % 90'ı, Haziran ayının sonuna kadar tesisin bulunduğu yerin il özel idaresine, il özel idaresi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesine aktarılır. Bu tutarlar, genel bütçe vergi gelirlerinden belediyelere ve il özel idarelerine ayrılan payların hesabında matraha dahil edilmez. Kaybedilenlerin yerine alınan belgeler asıllarının süresi kadar geçerlidir. Yıllık harca tabi olup yıl ortasında alınan belgeler verildiği mali yılın sonuna kadar geçerlidir. Kanunlarda aksi belirtilmedikçe, her yıl alınacak harçlarda yıl kesirleri tam yıl gibi harca tabidir. İlgililerin kusuru olmaksızın Devletçe iptal edilen belgeler için daha önce alınmış harçlar, 2 yıl içinde istenmesi halinde geri verilir. Diploma harcı ödenmedikçe, resmi veya özel kurumlar mezuniyete ilişkin yazılar yazamaz ve buna ait bir belge de veremez. Sınıf esasına göre harca tabi işlerde, sınıf dereceleri harca konu işlemi yapan makamlarca belirlenir.

b) 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) Kanunu'nun 7 nci maddesine göre, motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları sicilne kayıt ve tescili ile başlar. Ancak, takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda, kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından itibaren; son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren mükellefiyet başlar. Yine, kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescili yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından; son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren dikkate alınır. MTV Kanunu'nun 8 inci maddesinde mükellefiyetin sona ermesi hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilne ait kayıtların silinmesi halinde, silinme takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise ikinci altı aylık dönemin başından, ikinci altı aylık dönemde yapılmışsa takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona erer.

c) 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 12 nci maddesine göre, iktisap edilen malların değerlerinden veya değerleri toplamından aşağıda yazılı borçlar ve masraflar, beyannamede gösterilmek şartıyla indirilir.

- Veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde, murisin güvenilir belgelere dayalı borçları ile vergi borçları.
- Diğer şekildeki iktisaplarda, intikal eden malın aynına ilişkin borçlarla vergi borçları. Ancak, hibe eden bu mala ilişkin borçları üzerine almış veya almayı taahhüt etmişse, bu borçlar dikkate alınmaz.
- Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki şahıslara ait mallardan, yabancı ülkelerde bulunanlara ait borçlar ve yabancı ülkelerde bu mallar dolayısıyla alınan veraset ve intikal vergileri (belgelendirilmesi şarttır). Bu borçlar ile veraset ve intikal vergileri, beyannamede gösterilen bu kabil malların değerini geçemez.
- Cenazenin teçhiz ve tedfini için yapılan masraflar.