

VERGİ HUKUKU GÜNCEL GELİŞMELERİ

(CURRENT DEVELOPMENTS IN TAX LAW)

Prof. Dr. Hakan Üzeltürk * **

ÖZ

2019 senesi sonundan itibaren dünyayı etkileyen koronavirüs salgınının etkilerinden bir tanesi de vergiler alanında olmuştur. Alınan vergi önlemleri ve diğer vergi gelişmeleri ile bunların vergi idaresi ve mükellefler bakımından etkileri konusundaki değerlendirmeler bu çalışmada yer almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Vergi Gelişmeleri, Koronavirüs, Mükellef

ABSTRACT

One of the effects of the coronavirus epidemic that has effected the world since the end of 2019 has been in the tax area. Evaluations about the tax measures taken and other tax developments and their effects on tax administration and taxpayers are included in this study.

Keywords: Tax Law, Tax Developments, Coronavirus, Taxpayer

Giriş

Günümüzün en güncel sorunu olan Covid-19 sonrası dünyasında en önemli konulardan bir tanesi vergiler olmuştur. Salgının getirdiği ekonomik yıkım ve insan faktöründeki problemler beraberinde şirketler bakımından da önemli değişiklikler getirmiş, yeni çalışma alanları ortaya çıkmış, mevcut sektörlerde azalmalar ve kabuk değiştirmeler olmuş, kısaca her şey salgın düzenine evrilmiş ve evrilmektedir. Bundan sonraki yaşam hiç bir zaman eskisi gibi olmayacaktır.

Bu yeni yaşam tarzında değişmeyen hususlardan biri vergilerdir. Binlerce yıldır insanlıkla her koşulda birlikte yaşayan ve yeni şartlara uymakta zorlanmayan vergiler salgın sonrasında da mevcut durumunu muhafaza etmiştir. Zira vergisiz bir toplum hayatı mümkün değildir. Bu yeni şartlarda

Eserin Dergimize geliş tarihi: 17.01.2022. İlk hakem raporu tarihi: 08.06.2022. İkinci hakem raporu tarihi: 02.06.2022. Onaylanma Tarihi: 08.06.2022.

* Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı.

** Yazarın ORCID belirleyicisi: 0000-0002-5672-3553.

Eser Atıf Şekli: Hakan Üzeltürk, “Vergi Hukuku Güncel Gelişmeleri”, YÜHFD, C.XIX, 2022/Özel Sayı, s.559-612.

vergilerin en önemli konusu değişim veya yeni vergiler değil olanların nasıl ödeneceği noktasındadır. Ülkeler salgın koşullarında salgınla mücadelede vergi gelirlerinden yoksun kalmamak ve mevcudiyetlerini problemsiz devam ettirebilmek için ekonomik yapılarında esneklikler oluşturmaya çalışmış ve bu çerçevede vergiler de önemli bir araç olmuştur. Bir bakıma salgın dönemi şartlarına uygun vergicilik uygulamaları geliştirilmiştir.

Dünyada olduğu gibi ülkemizde de bu konuda çok sayıda tedbir alınmış, tahsil ve uygulama kolaylıkları getirilmiştir. Salgın dışında da vergi dünyasının olağan akışı içindeki değişiklikler, siyasi ve ekonomik gelişmeler kapsamında birçok vergi düzenlemesi getirilmiştir. Bu çalışmada bütün bu gelişmeler ele alınıp incelenecek, sonuçları tartışılacaktır.

Vergi hukukundaki güncel gelişmeler dediğimizde günümüze gelmeden öncelikle Covid-19 kapsamında özellikle Aralık-2019 başlayan süreçte neler olduğuna bakalım. Bu süreç halen devam etmekle birlikte zaman aralığı iki yıla yaklaşmaktadır.

Aralık-2019 Gelişmeleri

7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 7.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun'la vergi sistemimizde temel bazı değişiklikler yapılmış ve üç yeni vergi getirilmiştir. Bu kapsamda 7.12.2019 tarihinde 2019/138 sayılı Vergi Sirküleri de yayınlanmıştır. Ayrıca, 7194 sayılı Kanun'la gelir vergisi dilimi beşe çıkarılarak yüzde kırklık yeni bir oran oluşturulmuştur.

Dijital Hizmet Vergisi

Kanunun ilk yedi maddesi kapsamında Türkiye'de sunulan bazı hizmetlerden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir. Bunlar:

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil);
- Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler;
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında

bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil);

- Yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir.
- Burada bazı terimler önem arz etmektedir. Hasılatın elde edilmesi, hasılatın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış olmasını ifade etmektedir. Hizmetin Türkiye’de sunulması ise hizmetin Türkiye’de sunulmasını, hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesini ifade etmektedir. Değerlendirmeden maksat, hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye’de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılmaz.
- Dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Bunların, Gelir Vergisi Kanunu ya da Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesir etmez. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.
- Dijital Hizmet Vergisi ile ilgili muafiyet ve istisnalar başlığı altında da bazı hükümler getirilmiştir. Bu çerçevede, İlgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, 1. maddede sayılan hizmetlere ilişkin, Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon eurodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muafır. Mükellefin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması hâlinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınır. Cumhurbaşkanı,

birinci fıkrada yer alan hadleri verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte sıfıra kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

- Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır. Hasılatın döviz ile hesaplanması hâlinde döviz, hasılatın elde edildiği tarihte geçerli olan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılmaz. Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmez. Dijital hizmet vergisi mükelleflerince ödenen dijital hizmet vergisi, bu mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.
- Dijital hizmet vergisi oranı %7,5'tir. Dijital hizmet vergisi, matraha oranının uygulanması suretiyle hesaplanır. Bu şekilde hesaplanan vergiden herhangi bir indirim yapılmaz. Cumhurbaşkanı, üçüncü fıkrada belirtilen oranı, hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte %1'e kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya yetkilidir.
- Dijital hizmet vergisi, mükellef veya vergi sorumlusu olan gerçek veya tüzel kişi adına tarh olunur. Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri adına tarhiyat yapılır.
- Dijital hizmet vergisinde vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı, hizmet türlerine ve mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre birer aylık vergilendirme dönemi yerine üçer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.
- Dijital hizmet vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh olunur. 3. maddenin ikinci fıkrasının uygulandığı durumlarda, bu beyan vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır. Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, dijital hizmet vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler. Dijital hizmet vergisi, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan hizmet sağlayıcıları için bu vergi bakımından bağlı buldukları vergi dairesince, bulunmayanlar bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek vergi dairesince tarh olunur.
- Dijital Hizmet Vergisi yanında, 19 Aralık 2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 476 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı

ile 1.1.2019 tarihinden itibaren, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere, mükellef olup olmamasına bakılmaksızın gerçek kişilere yapılacak ödemelerden % 15; dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden % 15; Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kurumlara yapılacak ödemelerden % 0 oranında stopaj yapma yükümlülüğü getirilmiştir.

- Dijital Hizmet Vergisi’nin yürürlük tarihi Kanun’la 1.3.2020 olarak belirlenmiştir.

Konaklama Vergisi

13.7.1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun mülga 34. maddesi başlığı ile birlikte yeniden düzenlenmiş ve 1.4.2020 tarihinden itibaren Konaklama Vergisi getirilmiştir. Buna göre:

- Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi) konaklama vergisine tabidir. Geceleme hizmetinin; sağlıklı yaşam tesisleri, eğlence merkezleri gibi tesislerin bünyesinde sunulması, vergilendirmeye etki etmez.
- Konaklama vergisinin mükellefi birinci fıkrada belirtilen hizmetleri sunanlardır.
- Vergiyi doğuran olay, birinci fıkrada belirtilen hizmetlerin sunulması ile meydana gelir.
- Konaklama vergisinin matrahı, verginin konusuna giren hizmetler karşılığında, katma değer vergisi hariç, her ne suretle olursa olsun alınan veya bu hizmetler için borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır.
- Konaklama vergisinin oranı % 2’dir. Cumhurbaşkanı, bu oranı bir katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, bu sınırlar içinde farklı oranlar tespit etmeye yetkilidir.
- Konaklama vergisi, konaklama tesislerince düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilir. Bu vergiden herhangi bir ad

altında indirim yapılamaz. Bu vergi, katma değer vergisi matrahına dahil edilmez.

- Bazı hizmetler konaklama vergisinden müstesnadır. Bunlar: Öğrenci yurtları, pansiyonları ve kamplarında öğrencilere verilen hizmetler; Karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve mensuplarına verilen hizmetler.
- Konaklama vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının birer aylık dönemleridir. Her bir vergilendirme dönemine ait konaklama vergisi, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar katma değer vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine (katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanlarca tesisin bulunduğu yer vergi dairesine) beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, konaklama vergisi beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Değerli Konut Vergisi

7194 sayılı Kanun'la vergi sistemimize giren bir başka yeni vergi Değerli Konut Vergisi'dir. 1.1.2020 tarihinden itibaren uygulanacak olan bu vergi ile ilgili temel özellikler şu şekildedir:

- Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değeri 5.000.000 Türk Lirası ve üzerinde olanlar değerli konut vergisine tabidir.
- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce ilgili mevzuat kapsamında yapılan veya yaptırılan değerlendirme sonucunda belirlenen ve değeri 42. maddede yer alan tutarı aşan (bu tutar dâhil) mesken nitelikli taşınmazlar, ilgilileri tarafından ulaşılabilecek şekilde Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün internet sitesinde ilan edilir ve ilgisine ayrıca tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren on beşinci günün sonuna kadar Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne itiraz edilmeyen mesken nitelikli taşınmaz değeri kesinleşir. Süresinde yapılan itirazlar, on beş gün içinde değerlendirilerek sonuçlandırılır ve kesinleşen değer, aynı usulle ilan ve ilgisine tebliğ edilir. Bu değer, değerli konut vergisi uygulamasında Tapu ve Kadastro

Genel Müdürlüğünce belirlenen değer olarak kabul edilir. Bu vergi uygulamasında, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen bir değer bulunmaması durumunda, bina vergi değeri esas alınarak vergilendirme işlemleri yapılır. Bina vergi değeri, 29 uncu maddeye göre belirlenen vergi değeridir.

- Verginin matrahı, bina vergi değeri ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değerden yüksek olanıdır.

Değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazlardan değeri;

5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arasında olanlar (Binde 3)

7.500.001 TL ile 10.000.000 TL arasında olanlar (Binde 6)

10.000.001 TL'yi aşanlar (Binde 10)

oranında vergilendirilir. Paylı mülkiyette ve elbirliği mülkiyette, matrahın hesabında mesken nitelikli taşınmazın toplam değeri esas alınır.

- Değerli konut vergisini mesken nitelikli taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf edenler öder. Bir mesken nitelikli taşınmaza paylı mülkiyet hâlinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar. Değerli konut vergisi mükellefiyeti; Mesken nitelikli taşınmazın değerinin, bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değer 42. maddede belirtilen tutarı aştığının (bu tutar dâhil) belirlendiği tarihi; 33(1) ve (7). maddede yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması hâlinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi; Muafiyetin sukut ettiği tarihi takip eden yıldan itibaren başlar. Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hâle gelen veya vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan mesken nitelikli taşınmazlardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer.
- Bazı mesken nitelikli taşınmazlar, değerli konut vergisinden muaftır. Bunlar: Genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin ve üniversitelerin maliki veya intifa hakkına sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar; Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olan kişilerden; kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların sahip

olduğu mesken nitelikli taşınmazlar (intifa hakkına sahip olunması hâli dâhil) (Bu hüküm, belirtilen kişilerin tek meskene hisse ile sahip olmaları hâlinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır.); Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan mesken nitelikli taşınmazlar ile elçilerin ikametine mahsus mesken nitelikli taşınmazlar ve bunların müstemilatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye’de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye’deki temsilciliklerine ait mesken nitelikli taşınmazlar; Esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar (arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar dâhil) (bu taşınmazların kiraya verilmesi veya sair surette kullanılması hâlleri hariç).

- Mükellef tarafından, mesken nitelikli taşınmaza ilişkin bina vergi değeri ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değer, buna ait vesikalarla, mesken nitelikli taşınmazın bulunduğu yerdeki Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı yetkili vergi dairesine, mesken nitelikli taşınmazın değerinin 42. maddede belirtilen tutarı aştığı (bu tutar dâhil) yılı takip eden yılın şubat ayının 20. günü sonuna kadar beyanname ile beyan edilir ve vergi, yetkili vergi dairesince yıllık olarak tarh ve tahakkuk olunur. Müteakip yıllar için mükellef tarafından aynı şekilde yıllık olarak beyanname verilir ve vergi ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk olunur. Elbirliği mülkiyetinde mükellefler müşterek beyanname verebilecekleri gibi, münferiden de beyanname verebilirler. Paylı mülkiyet hâlinde ise beyanname münferiden verilir. Vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, ilgili yılın şubat ve ağustos aylarının sonuna kadar iki eşit taksitte ödenir. Yıl içerisinde mükellefiyetin başlamasını gerektirecek durumun meydana gelmesi hâlinde, mükellef tarafından takip eden yılın beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine beyanname verilir.
- Bu verginin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, muafiyetlerin uygulanmasında aranacak belgeleri

tespit etmeye, 47. maddede yer alan beyanname verme ve ödeme sürelerini üç aya kadar uzatmaya, beyannamenin verileceği yetkili vergi dairesini, beyannamenin şekil, içerik ve eklerini belirlemeye ve verginin beyanname aranmaksızın tahakkuk ettirilmesine Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Gelir Vergisi Tarifesine % 40 Oranı Eklendi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yapılan değişiklik ile gelir vergisi tarifesine yeni bir dilim ve % 40 oranı eklenmiştir. Buna göre, mevcut tarifenin ilk dört dilimi korunmak suretiyle 500.000 TL'ye kadar gelir elde eden grupların vergi yüklerinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır; ancak 500.000 TL ve üzeri gelir elde edenler % 40 oranında gelir vergisine tabi olacaktır. Bu çerçevede gelir vergisi artık beş dilimli olarak alınacaktır. Yeni dilim ve oranlar şu şekildedir:

18.000 TL'ye kadar	% 15
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	% 20
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	% 27

500.000 TL'nin 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	% 35
---	------

500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 163.460 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 159.460 TL), fazlası	% 40
---	------

Bu düzenleme ile ücret gelirleri dışındaki diğer gelirlere 1.1.2019-31.12.2019 dönemi için yukarıda yer alan yeni tarife uygulanacaktır.

Aralık 2019 Değerlendirmeler

- Dijital Hizmet Vergisi bakımından geniş sorumluluk düzenlemesi hukuken problemlili bir düzenlemedir. Burada düzenlemeye konu rakamlar dikkate alındığında verginin hedef kitlesinin yurtdışında yerleşik olan ve Türkiye'de kazanç elde eden global şirketler olduğu anlaşılmaktadır. Özellikle reklam hizmetleri geniş bir vergi alanı olarak görülmektedir. Örneğin Google'ın 2018 reklam gelirleri 116 milyar dolar, Facebook'un 55 milyar dolardır. 2019 rakamları daha da fazla olacaktır. Bu nedenle alan cazip gözükmektedir. Fransa'da vergilendirilen yabancı şirketler ağırlığı dikkat çekmektedir. Bu

durum yabancı şirketler tarafından eleştirilmekte, ayrımcılık iddiaları gündeme getirilmektedir. Bu şirketlerin vergilendirme rejimine tabi oldukları ülkeler bakımından gümrük vergileriyle misillemeler yapılacağı da konuşulmaktadır. Yaptırım olarak zikredilen erişim yasağı vergi sebebiyle diğer alanlardaki özgürlük ve erişimlerin kısıtlanmasına da sebep olabilecektir. Uygulanması bakımından da çeşitli zorluklar bulunan bu verginin yanında bu şirketler bakımından yapılan stopaj uygulaması da çeşitli sorunları beraberinde getirmiştir. Ayrıca Cumhurbaşkanı ve maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler bakımından da hukuka aykırılıklar bulunmaktadır. Bu tür geniş hacimli ve global düzenlemelerde daha iyi metinler hazırlanması gerekmektedir.

- Turizm bakımından olumsuz etkileri olacağı değerlendirilen Konaklama Vergisi bakımından sektörün itiraz ve değerlendirmelerinin dikkate alınmadığı belirtilmektedir. Gelişmiş bazı ülkeler incelendiğinde benzer vergilerin olduğu görülmektedir. Bunlar Konaklama Vergisi, Şehir Vergisi, Ziyaretçi Vergisi, Otel Vergisi, Turizm Vergisi ve benzeri isimleri alabilmektedir. Genellikle yerel idarelerce alınan bir vergidir. Hukuken bu sektör satışlarının farklı zaman ve mekânlarda yapılması, verginin yürürlüğe gireceği tarihteki statüleri de etkilemektedir. Gelen ilave maliyetlerin yansıtılması bakımından oluşan problemler çözülememiş gözükmektedir. Bu kapsamda bir geçiş süresi verilmesi doğru bir yaklaşım olurdu. Zira yoğun rekabetin olduğu turizm alanlarında ilave vergiler sebebiyle oluşan maliyet artışları sektörü kolaylıkla daraltabilmektedir. Bu da vergi beklentisi sebebiyle turizm gelirlerinde azalma riskini göze almak demektir.
- Değerli Konut Vergisi her yönüyle sorunlu bir düzenleme olarak gözükmektedir. Değer kavramında yer alan rakamların hem belirlenme şekli hem de rakam olarak görünümüleri çok tartışılmaktadır. Birçok konut ile ilgili olarak aşırı değerli gösterildiği iddiaları bulunmaktadır. Bu nedenle itiraz ve dava yolunun yoğun şekilde kullanılacağı alanlardan birisidir. Bu konuda gelen tepkiler sebebiyle hükümet kanadında da bazı adımlar atılabileceği mesajları verilmektedir. Ayrıca tek bir konut sahibi olup da belirlenen rakamları aşan değerde olanlar ile çok sayıda konutu olup belirlenen değerleri aşmayanlar arasında toplam rakam bakımından da servet vergisi niteliğindeki bu vergi bakımından adaletsizlikler karşımıza çıkmaktadır.

- Gelir Vergisi kapsamında getirilen yeni % 40'lık oran ücret gelirleri dışındaki diğer gelirlere 1.1.2019-31.12.2019 dönemi için uygulanacaktır. Bu durum açık bir geriye yürüme olup, hukuka aykırıdır.
- Yapılan ve yapılacak vergi düzenlemelerinde hukukun üstünlüğü esas olmalı, vergi prensipleri ve kavramları doğru ve özenli kullanılmalıdır. Aksi takdirde hem vergi gelirleri azalmakta, hem de vergi adaleti içi boş bir kavram olarak kalmakta ve vergiye tepki artmaktadır.

Mart-Nisan-Mayıs 2020 Gelişmeleri

Koronavirüs vakalarının özellikle ülkemizde ortaya çıkmaya veya açıklanmaya başladığı bu zaman diliminde bazı vergi önlemleri de alınmaya çalışılmıştır. Bunlar:

- 17 Mart 2020 tarihli 125 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 31 Mart 2020 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2019 takvim yılına ait Yıllık Gelir Vergisi beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 30 Nisan 2020 Perşembe günü sonuna kadar uzatılmıştır.
- 19.3.2020 tarihli Gelir İdaresi Başkanlığı duyurusu kapsamında kredi kartı ile İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden veya anlaşmalı bankalar aracılığıyla ödenebilen vergi, harç ve idari para cezası ile değerli kâğıt bedellerine ilişkin ödemeler 10.04.2020 tarihine kadar vergi dairesi vezneleri yerine İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden veya anlaşmalı bankalar aracılığıyla yapılacaktır.
- 19.3.2020 tarihli Gelir İdaresi Başkanlığı duyurusu kapsamında Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi ödemeleri vergi dairelerinin vezneleri yerine alternatif ödeme kanalları (İnteraktif Vergi Dairesi, anlaşmalı bankalar ve PTT) kullanmak suretiyle gerçekleştirilecektir.
- 19.3.2020 tarihli Gelir İdaresi Başkanlığı duyurusu kapsamda Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan kişiler, potansiyel vergi kimlik numarası taleplerini İnteraktif Vergi Dairesi'nin web (ivd.gib.gov.tr) uygulaması üzerinden gerçekleştirecek ve potansiyel vergi kimlik numarası elektronik ortamda oluşturularak kendilerine tevsik edici resmi belge söz konusu uygulama üzerinden sunulacaktır.
- 22 Mart 2020 tarihli ve 2278 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yurtiçi hava yolu ile yolcu taşımacılığı hizmetinde KDV oranı, 01.04.2020

ile 30.06.2020 tarihleri arasında (30.06.2020 dahil) %1 oranına indirilmiştir.

- 22 Mart 2020 tarihli ve 2279 sayılı İcra ve İflas Takiplerinin Durdurulması Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararı'na göre, "COVID-19 salgın hastalığının ülkemizde yayılmasını önlemek amacıyla alınan tedbirler kapsamında; bu Kararın yürürlüğe girdiği tarihten 30.4.2020 tarihine kadar, nafaka alacaklarına ilişkin icra takipleri hariç olmak üzere, yurt genelinde yürütülmekte olan tüm icra ve iflas takiplerinin durdurulmasına ve bu çerçevede taraf ve takip işlemlerinin yapılmamasına, yeni icra ve iflas takip taleplerinin alınmamasına ve ihtiyati haciz kararlarının icra ve infaz edilmemesine karar verilmiştir."
- 23 Mart 2020 tarihli 126 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 26 Mart 2020 günü sonuna kadar verilmesi gereken Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 24 Nisan 2020 Cuma günü sonuna kadar; 31 Mart 2020 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2020/Şubat dönemine ilişkin "Form Ba" ve "Form Bs" bildirimlerinin verilme süresi 30 Nisan 2020 Perşembe günü sonuna kadar; 31 Mart 2020 günü sonuna kadar oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma süresi ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken "Elektronik Defter Beratları"nın yüklenme süresi 30 Nisan 2020 Perşembe günü sonuna kadar uzatılmıştır.
- 24 Mart 2020 tarihinde yayınlanan 518 sayılı Vergi usul Kanunu Genel Tebliği ile salgından ve buna karşı alınan tedbirlerden etkilenenler mükelleflerin mücbir sebep imkânından faydalandırılmaları öngörülmüştür.

Madde 3: "(1) 213 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden;

a) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan mükelleflerin,

b) Koronavirüs salgınından doğrudan etkilenen ve ana faaliyet alanı itibarıyla; alışveriş merkezleri dahil perakende, sağlık hizmetleri, mobilya imalatı, demir çelik ve metal sanayii, madencilik ve taş ocakçılığı, bina inşaat hizmetleri, endüstriyel mutfak imalatı, otomotiv imalatı ve ticareti ile otomotiv sanayii için parça ve aksesuar imalatı, araç kiralama, depolama faaliyetleri dahil lojistik ve ulaşım, sinema ve tiyatro gibi sanatsal hizmetler, matbaacılık dahil kitap, gazete, dergi ve benzeri basılı ürünlerin yayımcılık

faaliyetleri, tur operatörleri ve seyahat acenteleri dahil konaklama faaliyetleri, lokanta, kiraathane dahil yiyecek ve içecek hizmetleri, tekstil ve konfeksiyon imalatı ve ticareti ile halkla ilişkiler dahil etkinlik ve organizasyon hizmetleri sektörlerinde faaliyette bulunan mükelleflerin,

c) Ana faaliyet alanı itibarıyla İçişleri Bakanlığınca alınan tedbirler kapsamında geçici süreliğine faaliyetlerine ara verilmesine karar verilen işyerlerinin bulunduğu sektörlerde faaliyette bulunan mükelleflerin,

1.4.2020 ila 30.6.2020 (bu tarihler dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğunun kabul edilmesi uygun bulunmuştur.

(2) Birinci fıkrada bahsi geçen ana faaliyet alanlarının tespit edilmesinde bu Tebliğin yayımı tarihi itibarıyla vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu dikkate alınır.

(3) Mükellefin vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu itibarıyla birinci fıkradaki sektörler arasında bulunmamasına rağmen ana faaliyet alanı olarak bu sektörlerden herhangi birisinde fiilen iştil ettiğini ispat ve tevsik etmesi halinde, mükellefin mücbir sebep kapsamında olup olmadığının tespitinde ana faaliyet kodu yerine fiilen iştil edilen ana faaliyet alanı dikkate alınır.”

Madde 4: “(1) 3 üncü madde kapsamında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilen mükelleflerle ilgili olarak;

a) 27.4.2020 tarihine kadar verilmesi gereken Muhtasar Beyannameler (Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dâhil) ve Katma Değer Vergisi Beyannameleri ile 30.4.2020 tarihine kadar verilmesi gereken “Form Ba-Bs” bildirimlerinin verilme ve mezkûr tarihe kadar oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken “Elektronik Defter Beratları”nın yüklenme sürelerinin 27.7.2020 Pazartesi, bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin 27.10.2020 Salı,

b) 27.5.2020 tarihine kadar verilmesi gereken Muhtasar Beyannameler (Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dâhil) ve Katma Değer Vergisi Beyannameleri ile 1.6.2020 tarihine kadar verilmesi gereken “Form Ba-Bs” bildirimlerinin verilme ve mezkûr tarihe kadar oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken “Elektronik Defter Beratları”nın yüklenme sürelerinin 27.7.2020 Pazartesi, bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin 27.11.2020 Cuma,

c) 26.6.2020 tarihine kadar verilmesi gereken Muhtasar Beyannameler (Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dâhil) ve Katma Değer Vergisi Beyannameleri ile 30.6.2020 tarihine kadar verilmesi gereken “Form Ba-Bs” bildirimlerinin verilme ve mezkûr tarihe kadar oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken “Elektronik Defter Beratları”nın yüklenme sürelerinin 27.7.2020 Pazartesi, bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin 28.12.2020 Pazartesi günü sonuna kadar uzatılması uygun bulunmuştur.”

Madde 5: “(1) İçişleri Bakanlığınca alınan tedbirler uyarınca 65 yaş ve üstünde olması veya kronik rahatsızlığı bulunması nedeniyle sokağa çıkma yasağı kapsamına giren mükellefler ve meslek mensupları ile bu Tebliğin yayımlandığı tarih itibarıyla geçerli olan “Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi” uyarınca beyanname/bildirimleri bu meslek mensuplarınca verilenlerin 22.3.2020 ila sokağa çıkma yasağının sona ereceği tarih (bu tarihler dâhil) arasında mücbir sebep halinde olduğunun kabul edilmesi uygun bulunmuştur.”

- 26.03.2020 tarihinde yürürlüğe giren 7226 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 4. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 75. maddesine “Yabancı para cinsinden yapılan katkı payı ödemelerinin yatırıldığı yabancı para cinsinden kurulan emeklilik yatırım fonlarından elde edilen irat tutarının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz.” hükmü eklenmiştir.
- 26.03.2020 tarihinde yürürlüğe giren 7226 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 51. maddesi ile konaklama vergisinin yürürlük tarihi 1 Ocak 2021 olarak yeniden belirlenmiştir.
- 26.03.2020 tarihinde yürürlüğe giren 7226 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un Geçici 1. maddesi ile yargı süreçlerinde değişiklikler yapılmıştır. Buna göre:

“GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Covid-19 salgın hastalığının ülkemizde görülmüş olması sebebiyle yargı alanındaki hak kayıplarının önlenmesi amacıyla;

a) Dava açma, icra takibi başlatma, başvuru, şikâyet, itiraz, ihtar, bildirim, ibraz ve zamanaşımı süreleri, hak düşürücü süreler ve zorunlu idari başvuru süreleri de dâhil olmak üzere bir hakkın doğumu, kullanımı veya sona ermesine ilişkin tüm süreler; 6.1.1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 4.12.2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ve 12.1.2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk

YÜHFD Cilt: XIX Sayı:2 (2022)

Muhakemeleri Kanunu ile usul hükmü içeren diğer kanunlarda taraflar bakımından belirlenen süreler ve bu kapsamda hâkim tarafından tayin edilen süreler ile arabuluculuk ve uzlaştırma kurumlarındaki süreler 13.3.2020 (bu tarih dâhil) tarihinden,

b) 9.6.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile takip hukukuna ilişkin diğer kanunlarda belirlenen süreler ve bu kapsamda hâkim veya icra ve iflas daireleri tarafından tayin edilen süreler; nafaka alacaklarına ilişkin icra takipleri hariç olmak üzere tüm icra ve iflas takipleri, taraf ve takip işlemleri, yeni icra ve iflas takip taleplerinin alınması, ihtiyati haciz kararlarının icra ve infazına ilişkin işlemler 22.3.2020 (bu tarih dâhil) tarihinden, itibaren 30.4.2020 (bu tarih dâhil) tarihine kadar durur. Bu süreler, durma süresinin sona erdiği günü takip eden günden itibaren işlemeye başlar. Durma süresinin başladığı tarih itibarıyla, bitimine on beş gün ve daha az kalmış olan süreler, durma süresinin sona erdiği günü takip eden günden başlamak üzere on beş gün uzamış sayılır. Salgının devam etmesi halinde Cumhurbaşkanı durma süresini altı ayı geçmemek üzere bir kez uzatılabilir ve bu döneme ilişkin kapsamı daraltılabilir. Bu kararlar Resmî Gazete’de yayınlanır.

(2) Aşağıdaki süreler bu maddenin kapsamı dışındadır:

a) Suç ve ceza, kabahat ve idari yaptırım ile disiplin hapsi ve taziyik hapsi için kanunlarda düzenlenen zamanaşımı süreleri.

b) 5271 sayılı Kanunda düzenlenen koruma tedbirlerine ilişkin süreler.

c) 6100 sayılı Kanunda düzenlenen ihtiyati tedbiri tamamlayan işlemlere ilişkin süreler.

(3) 2004 sayılı Kanun ile takip hukukuna ilişkin diğer kanunlar kapsamında;

a) İcra ve iflas daireleri tarafından mal veya haklara ilişkin olarak ilan edilmiş olan satış gününün durma süresi içinde kalması halinde, bu mal veya haklar için durma süresinden sonra yeni bir talep aranmaksızın icra ve iflas dairelerince satış günü verilir. Bu durumda satış ilanı sadece elektronik ortamda yapılır ve ilan için ücret alınmaz,

b) Durma süresi içinde rızaen yapılan ödemeler kabul edilir ve taraflardan biri, diğer tarafın lehine olan işlemlerin yapılmasını talep edebilir,

c) Konkordato mühletinin alacaklı ve borçlu bakımından sonuçları, durma süresince devam eder,

ç) İcra ve iflas hizmetlerinin aksamaması için gerekli olan diğer tedbirler alınır.

(4) Durma süresince duruşmaların ve müzakerelerin ertelenmesi de dâhil olmak üzere alınması gereken diğer tüm tedbirler ile buna ilişkin usul ve esasları;

a) Yargıtay ve Danıştay bakımından ilgili Başkanlar Kurulu,

b) İlk derece adli ve idari yargı mercileri ile bölge adliye ve bölge idare mahkemeleri bakımından Hâkimler ve Savcılar Kurulu,

c) Adalet hizmetleri bakımından Adalet Bakanlığı, belirler.”

- 26 Mart 2020 tarihli 1 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Sirküleri ile ilgili mevzuat çerçevesinde belli sürelerde Hazine ve Maliye Bakanlığı/vergi dairelerine teslim edilmesi gereken yeminli mali müşavirlik tasdik raporlarının verilme süreleri, son günü 30.6.2020 tarihine kadar olanlar için geçerli olmak üzere iki ay süreyle uzatılmıştır. Buna göre, örneğin Artırımlı Teminat Uygulaması kapsamında 15.10.2019 tarihinde KDV iadesi alan mükellefçe, iadeye ilişkin 15.4.2020 tarihine kadar verilmesi gereken YMM raporu, 15.6.2020 tarihine kadar verilebilecektir. Benzer şekilde, 31.3.2020 tarihine kadar verilmesi gereken vergi muafiyeti tanınan vakıflara ilişkin tasdik raporu, 1.6.2020 tarihine kadar verilebilecektir. İlgili mevzuatı uyarınca son verilme tarihi 30.6.2020 tarihinden sonra olan raporlar için herhangi bir süre uzatımı söz konusu olmayıp, bu raporların ilgili mevzuatında öngörülen süre içerisinde verilmesi gerekmektedir.
- 30.3.2020 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı internet sayfasında açıldığı üzere kredi kartı ile yapılacak vergi ödemeleri ve limitleri genişletilmiştir.
- 31 Mart 2020 tarihli 68 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri ile tecil-terkin işlemlerinde sürelerin uzaması konusunda şu hususlar vurgulanmaktadır.

“Bilindiği üzere, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesine göre, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmemekte, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunmaktadır. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunmaktadır. Diğer taraftan, ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre

verilebilmektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında da Hazine ve Maliye Bakanlığına istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme hususunda yetki verilmiştir. Buna göre, ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı tarihi takip eden ayın başından itibaren başlayan üç aylık sürenin sonu 1.4.2020 ila 30.6.2020 (bu tarihler dâhil) tarihleri arasına rastlayan mükellefler bakımından, ek süre için vergi dairesine başvuru yapılmaksızın bu sürenin mücbir sebep kapsamında üç ay daha uzatılmış kabul edilmesi uygun bulunmuştur. İhracat süresi, belirtilen süreden önce dolmakla birlikte, ihracatın gerçekleştirilmesi için ek süre talebine ilişkin 15 günlük başvuru süresi mezkûr döneme rastlayan mükellefler de aynı kapsamda değerlendirilecektir. Daha önce mücbir sebep veya beklenmedik durum halleri nedeniyle üç aydan kısa ek süre almış mükellefler için, alınmış olan ek sürenin dolduğu tarihin 1.4.2020 ila 30.6.2020 (bu tarihler dâhil) tarihleri arasına rastlaması halinde, söz konusu ek sürenin de ilave bir başvuruya gerek olmaksızın üç aya tamamlanması uygun bulunmuştur. Örneğin, imalatçı (A) firması tarafından Ocak 2020 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (B) firmasına teslim edilen malların ihracatı, 30.4.2020 tarihine kadar gerçekleştirilememiştir. İhracatçı (B) firması, ek süre talebi için vergi dairesine başvuru yapmaksızın, 31.7.2020 tarihine kadar ihracat işlemini gerçekleştirilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunacaktır. Benzer şekilde, daha önce beklenmedik durum hali nedeniyle bir aylık ek süre almış olan ihracatçı (C) firmasının 30.4.2020 tarihinde dolan ihracat süresi, mükellefin ilave bir başvuru yapmasına gerek olmaksızın, mücbir sebep kapsamında 30.6.2020 tarihine uzayacaktır.”

- 17 Nisan 2020 tarihli RG’de yayınlanan 7244 sayılı “Yeni Koronavirüs (Covid-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile çeşitli yeni önlemler getirilmiştir. Kanun kapsamında bazı alacakların ertelenmesi, alınmaması veya yapılandırılması kapsamında üçer aylık süre uzatımları ve çeşitli destekler getirilmiştir.
- 18 Nisan 2020 tarihli RG’de yayınlanan Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bazı demir çelik ürünlerine uygulanan gümrük vergisi oranları 3 ay geçerli olmak üzere artırılmıştı. Bu durum katma değer Türkiye’de kalması ve yurt içi istihdamın korunması konusunda hassasiyet içinde olduğunu göstermesi açısından önemli olarak değerlendirildi. Kararla, slab ve kütük, yassı hadde mamulleri, alaşımlı ürünler, profiller ve paslanmaz sac gibi demir çelik ürünlerinde uygulanan gümrük vergilerinin oranları, 15 Temmuz 2020’ye kadar

uygulanmak üzere 5 puan artırıldı. Sıcak haddelenmiş sacdan soğuk haddelenmiş sac ve sıcak haddelenmiş sacdan dikişli boru üreten tesisler ile beyaz eşya üreticilerinin doğrudan ithalatında bu artış 2 puan olarak uygulanacak. Kararla Türkiye'deki demir çelik sanayiinde üretim ve istihdamın korunması amaçlanıyor.

- "Yargı Alanındaki Hak Kayıplarının Önlenmesi Amacıyla Getirilen Durma Süresinin Uzatılmasına Dair" Cumhurbaşkanı Kararı, 30 Nisan 2020 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girdi. Koronavirüs tedbirleri kapsamında yargılamalarla ilgili süreler, 15 Haziran 2020'ye kadar ertelendi. Karar, dava açma, başvuru, şikâyet, itiraz ve ihtar gibi süreler, hak düşürücü süreler ve bir hakkın doğumu, kullanımı veya sona ermesine ilişkin tüm süreleri kapsıyor. HSK da duruşmaların aynı tarihe kadar ertelendiğini duyurdu.
- 8 Mayıs 2020 tarihli 32 seri numaralı "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile 518 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ilan edilen mücbir sebep döneminde KDV iade uygulaması düzenlenmiştir. Buna göre: "Bilindiği üzere, 24.3.2020 tarihli ve 31078 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Çin Halk Cumhuriyetinin Vuhan kentinde ortaya çıkan ve birçok ülkeye yayılan Koronavirüs (COVID-19) salgınından ve bu kapsamda alınan tedbirlerden doğrudan etkilenen ve mezkûr Tebliğ ile belirlenen mükelleflerin mücbir sebep halinde olduğunun kabul edilmesi uygun bulunmuş ve mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin ilgili dönemlere ilişkin KDV beyannamelerinin verilme süresi ileri tarihe uzatılmıştır. Diğer taraftan, mücbir sebep kapsamında olsun veya olmasın, mükelleflerin KDV iade talebinde bulunabilmeleri için, söz konusu vergiye ilişkin beyannamelerin verilmesi ve bu beyannamelerde iadesi talep edilen KDV tutarının gösterilmesi gerekir. Bu bakımdan, mücbir sebep döneminde de mükellefler ancak KDV beyannamesi vermek ve gerekli belgeleri vergi dairesine ibraz etmek suretiyle KDV iade talebinde bulunabilir. Öte yandan, mücbir sebep döneminde KDV iade taleplerinin yerine getirilmesinde, bu Tebliğin muhtelif bölümlerinde iade türleri itibarıyla belirlenen usul ve esaslar korunmakla birlikte, 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinde yer alan KDV beyannamelerinin (uzayan) verilme tarihini takip eden aybaşına

kadar yapılacak iade taleplerine (ATU ve ön kontrol raporuna dayalı iadeler hariç) istinaden KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilecek “KDV İadesi Kontrol Raporu”nda yer alan sonuçlar bakımından aşağıda (tebliğ metninde) belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda işlem tesis edilmesi uygun görülmüştür...”

- 11 Mayıs 2020 tarihli mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan 2514 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan “İthalat Rejimi Kararına Ek Karar” ile bazı ürünlere 30 Eylül 2020 tarihine kadar geçici % 30'a kadar, bu tarihten sonra ise % 25'e kadar değişen oranlarda ilave gümrük vergisi uygulanması kararlaştırılmıştır. Dünya genelinde yaşanan Covid-19 hastalığı tüm ülkelerin ekonomilerini ve dış ticaretlerini olumsuz şekilde etkilemektedir ifadesiyle belirtilen bu karar kapsamında 21 Nisan 2020 tarihinde belirtilenlerin yanında 400 ürüne daha ilave gümrük vergisi getirildi.

Mart-Nisan-Mayıs 2020 Değerlendirmeler

Öncelikle alınan tedbirlerin içinde bulunulan şartlar çerçevesinde bir kısmının olumlu olduğu bir kısmının ise olumsuz olduğu görülmektedir. Yargı, beyanname ve ödeme sürelerinin uzatılması, icra takiplerinin durması, bazı ödeme tedbirlerinin alınarak ödeme imkânlarının genişletilmesi olumlu gelişmelerdir. Bununla birlikte sokağa çıkma yasağı tedbirleri sonrasında özellikle kamu bankalarında hesabı olmayanlar sorun yaşadılar. Kamu bankalarında hesabı olanlar da ATM yönlendirmesi yaparak ödeme sorunu iyice büyüttüler. İnterneti ve kredi kartı olmayanlar da dikkate alındığında bu sürecin etkileri olumsuz görünmektedir. Keza havayolu ile yolcu taşımacılığında KDV oranının %1'e düşürülmesi olumlu gibi görünmekle beraber seyahat yasağı sebebiyle anlamsız kalmıştır.

Bir başka sorun mücbir sebep konusundadır. Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesine göre mücbir sebepler şu şekilde düzenlenmiştir:

- “1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.”

Burada gerek gibi afetler ibaresi gerekse madde metni sonunda yer alan gibi hallerdir ibaresi bu sayılanlar dışındaki hallerin de olabileceğini belirtmektedir. Zaten bu nedenle madde uygulaması bakımından benzer

durumlar dikkate alınabilmekte örneğin sadece maddede geçen doğal afetler değil beşeri afetler de dikkate alınabilmektedir. Bu nedenle dünya çapında bir salgın yaşanması ve ülkemizde de bunun bütün etkilerinin hissedilmesi sebebiyle bu durumun açık bir mücbir sebep hali teşkil ettiği görülmektedir. Mücbir sebebin en önemli etkisi süreler olmaktadır. Bu dönemde vergi ödevine ilişkin süreler işlememekte, mücbir sebebin ortadan kalkmasıyla süreler işlemeye başlamaktadır.

Bu kapsamda, mükellefler, salgın döneminde vergi ödevlerinin yerine getirebilecek durumda olmayabilmektedirler. Örneğin, bazı mükellefler yaşları gereği sokağa çıkamamaktadırlar, bazı müesseseler kapalıdır. Defter, kayıt ve belge düzeni bağlantılı sorunları vardır. Muhasebeci ve mali müşavirleri de aynı şekilde bu belgelere ulaşımında sorun yaşayabilmektedir. Örneğin kendileri de yaş sınırı sebebiyle dışarı çıkamayabilirler. Birçok vergi ödevi salgın tedbirleri nedeniyle yerine getirilmemektedir. Bununla birlikte birçok vergi bağlantılı mevzuat bakımından bu alanın yeterli bir şekilde düzenlendiği söylenemez. Bu durum ileride çok sayıda dava sürecine neden olacaktır. Bütün bu durumun yarattığı karmaşayı önlemek İdare'nin görevidir. Bununla birlikte bu konuda yeterli adımlar maalesef atılmamıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 24 Mart 2020 tarihli 518 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı meslekler ve faaliyet alanları mücbir sebep kapsamında kabul edilmiştir. Bu durum en azından bu durumun mücbir sebep olarak kabul edilmesi bakımından önemlidir. Fakat mükellefler bakımından farklılıklar yaratılması doğru bir yaklaşım olmamıştır.

Bu düzenleme ve sonrasında 26 Mart 2020 tarihli 7226 sayılı Kanun kapsamında bazı mükelleflerin mücbir sebep kapsamına alınması bazılarının alınmaması sebebiyle çok sayıda dava açılacağı anlaşılmaktadır. Zira mücbir sebebin var olduğunun kabul edildiği bir süreçte bu durumdan etkilenen mükellefler de bu yola başvuracaklardır. Yargı sürecinde bu mükellefler bakımından mücbir sebep halinin bulunduğu sonucuna varılması da kuvvetle muhtemeldir. Bu nedenle mücbir sebebin bundan etkilenen bütün mükellefler bakımından uygulanması konusunda gerekli önlemlerin İdare tarafından bir an önce alınması gerekmektedir. Bu durum olası yoğun bir dava yükünü ve sonuçlarını bütün taraflar bakımından engelleyecektir. Zaten çağdaş bir vergi idaresinin de yapması gereken budur.

Bunların yanında koronavirüs döneminde yapılması gereken düzenlemeler konusunda şunlar söylenebilir:

- Bu tür olağanüstü dönemlerde vergi artışı yapmak eğilimi olmasına rağmen mükelleflerin de içinde buldukları şartlar dikkate alınarak diğer ülkelerde olduğu gibi vergi oranlarında bazı indirimler yapılabilir. Bu yaklaşım ekonomik temellerin daha sağlam devam etmesini sağlayacaktır. Bu indirimlerin ne oranda olacağı mali verilere bağlı ve siyasi karar olmakla birlikte gelir, kurumlar, katma değer vergisi alanlarında olabilir. Geçici vergi uygulamasının 2020’de yapılmaması mükellefleri rahatlatılabilir.
- Özellikle sağlık alanında önlemler alınabilir. Sağlık hizmetlerinden KDV alınmaması ve/veya ilaç, makine ve teçhizat alanında indirim olabilir. Bir başka imkân da ödemelerin belirli sürelerle ertelenmesidir.
- Avrupa örneklerinde olduğu gibi belirli ciroların altındaki işletmeler ve serbest meslek erbabının vergileri ertelenebilir. Bu süreler değişken olmakla birlikte en azından yaz dönemi sonuna kadar olabilir. Ya da 2020 sonuna ertelenebilir. Benzer husus sigorta primleri için de düşünülebilir.
- Turizm payı konusunda da bazı önlemler alınabilir. Görülen bu önemli sektörün de önümüzdeki dönemlerde ciddi biçimde etkileneceğidir.

30.11.2020: OECD, vergi suçu soruşturmaları için bir olgunluk modeli çalışması yayınlamıştır¹. Temel amaç vergi suçlarının önlenmesi için ulusal ve uluslararası düzeyde alınması gereken önlemler ve tamamlanması gereken aşamaları içermektedir.

18.12.2020: OECD pandemi döneminde daha da önemli bir hale gelen Transfer Fiyatlandırması ile ilgili bir çalışma yayınlamıştır². Covid-19’un firmalara etkilerini ele alındığı bu çalışma ne gibi çalışmalar yapıldığını çeşitli örneklerle anlatmaktadır.

2021 SENESİ DEĞİŞİKLİKLERİ

Nisan-2021: IMF ve OECD, en önemli konulardan olan enerji alanında ve özellikle gündemdeki yerini hiç kaybetmeyen karbon vergisi, emisyonu ve ticareti ile ilgili çalışmaların yer aldığı bir rapor yayınlamıştır³.

¹ OECD, *Tax Crime Investigation Maturity Model*, Paris-2020.

² OECD, *Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*, 2020.

³ IMF-OECD, *Tax Policy and Climate Change*, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, April 2021, Italy.

19.5.2021: OECD tarafından Covid-19 döneminde vergi alanındaki gelişmelerin yer aldığı, önemli bilgi ve gelişmelerin yer aldığı bir rapor hazırlamıştır⁴.

18.5.2021: Avrupa Birliği, “21. Yüzyılda İşletme Vergilendirmesi-Communication on Business Taxation for the 21st Century” başlıklı raporu yayınladı⁵. Covid-19 dönemi sonrası üye ülkeler bakımından ekonomik düzelmenin ne şekilde sağlanabileceği, yeni yatırım engellerinin kaldırılması, adil ve sürdürülebilir büyüme konusu temelinde vergi prensipleri, vergi oranları ve ortak beyanname önerileri ile birlikte 2023 hedef olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede şirketlerdeki zararlar, şirket mali dengeleri ve vergi anlaşmalarından yararlanma koşullarının sınırlandırılması değerlendirilmekte, yeni bir yol haritası belirlenmektedir.

Pandeminin sebep olduğu adaletsizlikler ve ekonomik krizler vergi politikalarının da gözden geçirilmesi zaruretini getirmiştir. Dijitalleşme ve mevcut vergi problemleri ile birlikte bu alanda bir değişim kaçınılmaz gözükmektedir. Globalleşme ve dijitalleşme özellikle ikametgâh ve kaynak prensiplerinde sorunlar yaratmış, ekonomik gelişmeler ve günümüz işletmeciliği bakımından bu kavramların yetersiz olmasına yol açmıştır. Buna 27 üye ülkenin kendi sistem farklılıkları, problemleri ve farklı bakış açıları da eklenince sorun daha da karmaşık bir hale gelmektedir.

Bu sonuç iş dünyasının risklerinin artmasına, yatırım ve büyüme sorunlarına ve rekabet eşitsizliklerine yol açmaktadır. Buna uyum maliyetleri ve çifte vergilendirme sorunları da eklenebilir. Bu durum ve vergi sistemi farklılıkları bazı şirketlere saldırgan vergi planlaması politikaları vasıtasıyla çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Bu çerçevede kimin ne kadar vergi ödediğini bilmek de her zaman mümkün olamamakta, güven unsuru zedelenmektedir.

Yapılacak çalışmalarla, bu sorunların, özellikle Avrupa Birliği bünyesinde, çözümlenmesi hedeflenmektedir. Uzun vadede Avrupa Birliği içinde işletme vergiciliği için yeni bir çerçeve çizilerek çeşitli idari ve vergi engellerinin kaldırılması ve uygun bir faaliyet ortamı yaratılması hedeflenmektedir. Kısa vadede ise bazı öncelikler belirlenmiştir. Bunlar, özellikle küçük ve orta boy işletmelerinin durumlarının düzeltilmesi, borç-özsermaye dengelerini sağlayacak önlemlerin alınması, vergi ödemeleri

⁴ OECD, *Tax Co-operation for Development: Progress report in the COVID-19 era*, OECD, Paris-2021.

⁵ European Commission, Brussels, 18.5.2021 COM (2021) 251 final, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Business Taxation for the 21st Century.

bakımından kamu şeffaflığının sağlanması, paravan şirketlerin kötü amaçlı kullanımlarına karşı vergiden kaçınmayı önleyici önlemlerin alınması gibi temel başlıklarda toplanabilir. Bütün bu çalışmalar bakımından şimdilik belirlenen tarih hedefi 2023 olarak düşünülmüştür.

17.6.2021: OECD tarafından “Vergi Suçlarıyla Mücadele Raporu”nun ikinci baskısı yayınlanmıştır⁶. İlk olarak 8.11.2017 senesinde yayınlanan vergi suçları bakımından etkili bir sistem oluşturulması için alınması gereken önlemlerin belirtildiği bu Rapor’un 2021 versiyonu yeni mücadele alanları ve ilkeleri kapsamakta ve OECD’nin Oslo Diyaloğunun temel bir parçası olarak yer almaktadır. Bu suçlarla mücadelede çerçevesinde ilgili belgeler, vergi suçları bilgileri ve 2017 belgesi sonrasında 33 ülkedeki ilerlemelerin neler olduğu 2021 tarihli Rapor’da yer almaktadır.

2021 tarihli Vergi Suçlarıyla Mücadele Raporu’nda yer alan ilkeler şu şekilde belirlenmiştir:

1. En başta vergi ihlallerinin vergi suçu kapsamında sayılmasının sağlanması gelmektedir. Bu sayede söz konusu ihlallerin hem mevzuat hem de mükellefler nezdinde soruşturulması ve etkili yaptırımlara maruz kılınması mümkün olabilecektir, yargı daha rahat hareket edebilecektir.

2. Vergi suçları konusunda etkili bir strateji sağlanmalı, bunlar düzenli olarak gözden geçirilmeli ve uygulanmalıdır.

3. Vergi suçlarıyla mücadelede etkin olabilmek için gerekli yetkilere de sahip olunması gerekmektedir. Bu yetki, gerekli detaylı soruşturmaların yapılabilmesini, finansal varlıkların kaynaklarının ve hareketlerinin izlenmesini de sağlayabilmelidir.

4. Malvarlıklarına hızlı bir şekilde el koymak, dondurmak ve müsadere etmek konusunda etkili yargı süreçleri ve yetkiler oluşturulmalıdır.

5. Bu mücadele için bir organizasyon oluşturulması gerekir. Bu organizasyonda yetkiler, sorumluluklar, stratejiler ve kaynaklar şeffaflık ve hesap verilebilirlik temelinde açıkça belirlenmelidir.

6. Mali kaynaklara sahip olmak. Etkili bir vergi suçu soruşturması ve takibi için yeterli kaynak ayrılmalıdır.

7. Vergi suçları kara para aklanması bakımından öncü suç olarak kabul edilmelidir. Bu tür bir sonuca yol açacak durumlarda mali kurum ve kuruluşlar ile bu alanda çalışan uzmanlar yaptıkları işlemlerle ilgili olarak şüpheli işlem raporları ile bu durumu yetkililere haber vermelidir.

8. Yerel kurumlar arası işbirliği önemli ve faydalıdır.

⁶ OECD, *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition*, Paris-2021.

9. Uluslararası işbirliği mutlaka sağlanmalıdır. Vergi alanında yurtdışı bağlantıları sıkça kullanıldığı için delil ve belge sağlanması, bilgi paylaşılması, ilgili kişi ifadeleri, tanık beyanları, ortak soruşturmalar, haciz işlemleri, malvarlıklarının dondurulması gibi konularda hukuka uygun anlaşmalar yoluyla ortak hareket edilmelidir. Vergi anlaşmaları, bilgi değişim ve idari yardımlaşma ve işbirliği anlaşmaları, çok taraflı sözleşmeler bu sonuçları sağlayabilecektir.

10. Vergi suçlarında şüpheli olanların haklarının korunması. Bu durum bir hukuk devletinde olması gereken durumu izah etmekte, vergi soruşturması ile uğraşan kurum ve kişilerin şüpheli konumundaki kişi veya kişilerin temel haklarını koruması gerektiğini ifade etmektedir. Hukuki delillere dayalı işlemlerin olması gerekmektedir.

19.6.2021: “İcra İflas Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” Resmi Gazete’de yayınlandı. Bu Kanun kapsamında vergi mevzuatında çeşitli değişiklikler yapıldı.

Harçlar Kanunu’na bağlı (4) sayılı tarife çerçevesinde tapu işlemleri başlıklı bölümünün 13 numaralı fıkrasının (a) bendine göre tahsil edilmesi gereken cins tashihi harcı, ilgili belediyesince yapı kullanma izni harcı ile birlikte makbuz karşılığı peşin olarak tahsil edilecektir. Daha önceden bu tahsilat vergi dairelerince yapılmaktaydı. Tahsil edilen harçların ilgili vergi dairesine süresinde ödenmemesi durumunda, harç ilgili belediyeden 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilecek olup işlem yapan belediye personeli ve ilgili belediyeleri harcın ödenmesinden mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

Emlâk Vergisi Kanunu’nda yapılan değişiklikle tapu müdürlüklerine, bina ve arazinin devir ve ferağında tapu ve kadastro harcının matrahında dikkate alınan emlak vergi değerinin ve emlak vergisi borcunu elektronik ortamda sorgulama yükümlülüğü getirilmiştir. Bu kapsamda, miras, mahkeme kararı, cebri icra, kamulaştırma hâlleri ile özel kanunlarda öngörülen diğer hâller hariç emlak vergisi borcu bulunan bina ve arazinin devir ve ferağı yapılamayacaktır. Tapu müdürlüklerine devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15’inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere elektronik ortamda bildireceklerdir.

Belediye Gelirleri Kanunu’nda yapılan değişiklik neticesinde, bina inşaatlarında, inşaat ruhsatı başvurusunun imarla ilgili harçlara ve imarla ilgili ücretler kapsamındaki işlemler, İSKİ Kanunu kapsamında alınması gereken bağlantı ve iştirak bedeli ile su ve kanalizasyon durum belgesini kapsayacak şekilde tek başvuruda yapılması hâlinde; tahsil edilmesi gereken harçların ve ücretlerin, su ve kanalizasyon durum belgesi ücreti ile bağlantı

ve iştirak bedeli tek seferde tahsil edilecektir. Belediyece tahsil edilen su ve kanalizasyon durum belgesi ücreti ile bağlantı ve iştirak bedeli, tahsil edildiği günün akşamına kadar mahsuba konu edilmeden ilgili su ve kanalizasyon idaresi hesabına aktarılacaktır. Tahsil ettiği ücreti ve bedeli yukarıda belirtilen süre içinde ilgili idareye aktarmayan belediyelerden, bu tutarlar 6183 sayılı Kanun'un gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanarak tahsil edilecektir.

Başvuranın talebinden vazgeçmesi veya idarenin herhangi bir sebeple işlemleri kısmen veya tamamen yerine getirmemesi nedeniyle uygulama kabiliyeti kalmamış olan işlemlerin her birisi için tahsil edilmiş olan harçlar, ücretler veya bedeller, işlemin mevcut durumuna göre ilgili idare tarafından düzeltme ve iadeye konu olacaktır.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nca belirlenir.

Ağustos-2021: Sel ve yangın afetlerinin yaşandığı ve ciddi zararların olduğu bu dönemde zaruri olarak vergi önlemleri de getirildi. Bu tür afetlerle ilgili olarak vergi mevzuatımızda yer alan mücbir sebep kavramı ön plana çıkmaktadır. Mücbir sebep kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde düzenlenmiş olup, vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler mücbir sebep hali olarak tanımlanmıştır.

Bu durumun vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olduğu kabul edildiğinden mükelleflere süreler yönünden bazı kolaylıklar sağlanmaktadır. 15. Madde düzenlemesine göre, 13. maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

Ayrıca, Türk Ticaret Kanunu'nun 82(7). Maddesi uyarınca, öğrenme tarihinden itibaren on beş gün içinde ticari işletmenin bulunduğu yer Asliye Ticaret Mahkemesi'nden bir zayi belgesi istenebilecek ve alınacak belge ilgili idari birimlere ibraz edilebilecektir. Bu durum kanun metnindeki tevsik yükümlülüğüne engel değildir.

Bu çerçevede, takdir komisyonlarına yapılacak başvurularla, Vergi Usul Kanunu madde 278 uyarınca afetler sebebiyle iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış gerçekleşen malların emsal bedeli ile değerlendirilmesi ve bu değer ile malın kayıtlı değeri arasındaki farkın gider yazılması mümkün olabilmektedir. Bunun yanında, afet hallerinde Vergi Usul Kanunu madde 317 kapsamında fevkalade amortisman uygulamasından da yararlanılabilir.

1.10.2021: Yeni dönem TBMM açılışıyla birlikte sunulan “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi” ile vergi mevzuatında bazı değişiklikler getirilmektedir. Söz konusu teklif 14.10.2021 tarihinde 7338 kanun numarasıyla kanunlaşmıştır⁷. Burada temel olarak şu düzenlemeler yer almıştır:

1. Gelir Vergisi Kanunu’na mükerrer 20/A, mükerrer 20/B ve mükerrer 20/C maddeleri eklenmiştir. Bu kapsamda bağlantılı çeşitli maddelerde değişiklikler yapılmıştır.

“Basit usulde tespit olunan kazançlarda gelir vergisi istisnası:

MÜKERRER MADDE 20/A- Bu Kanuna göre kazançları basit usulde tespit olunan mükelleflerin 46ncı maddeye göre tespit edilen kazançları gelir vergisinden müstesnadır.”

“Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası:

MÜKERRERMADDE 20/B- İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye’de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.

Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

Mükelleflerin birinci fıkra kapsamı dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir.

Birinci fıkra kapsamındaki kazançları toplamı 103üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

⁷ 7338 sayılı Kanun bu tebliğin sunulmasının hemen sonrasında 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyayı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

“Tarımsal destekleme ödemelerinde kazanç istisnası:

MÜKERRERMADDE 20/C- Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destekleme ödemeleri gelir vergisinden müstesnadır.”

2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 117. maddesinin birinci fıkrası değiştirilmiştir.

“Yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.”

3. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, ikinci fıkrası yürürlükten kaldırılmış, üçüncü fıkrasında yer alan “altı” ibaresi “üç” ve beşinci fıkrasında yer alan “altışar” ibaresi “üçer” şeklinde değiştirilmiştir.

“Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca ilgili hesap döneminin ilk dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Şu kadarki; 42nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar geçici vergi matrahına dâhil edilmez. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunda düzenlenen indirim ve istisnalar dikkate alınır. Dönem sonundaki mal mevcutları, istenirse sadece kayıtlar üzerinden de tespit edilerek, geçici vergi matrahının hesabında dikkate alınabilir.”

4. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve dördüncü fıkrasının ikinci cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır.

“2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),”

5. Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 91. maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 92-Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destek ödemeleri üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, çiftçilerin düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca, tahsil tarihinden itibaren aynı Kanunun 112nci maddesinin (4) numaralı fıkrası hükmüne göre hesaplanacak faizi ile birlikte red ve iade edilir.

Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak daha önce verilmiş ve kanun yolu tüketilmemiş kararlar uyarınca, taraflara tebliğ edilip edilmediğine bakılmaksızın işlem yapılmaz, idarece de açılmış davalar sürdürülmez, faiz, yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmez, hükmedilmişse ödenmez. Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunanların iade talepleriyle ilgili olarak bu madde hükmü uygulanmaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

6. Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Hazine ve Maliye Bakanlığı, gerekli gördüğü hallerde; mükelleflerin iş yeri ve adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalmaksızın elektronik ortamda kurulanlar dahil olmak üzere vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya, vergi dairelerini diğer vergi dairelerinin şubesi olarak belirlemeye, şubelerin yetki, görev ve sorumluluklarını tespit etmeye, vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibarıyla mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye, bağlı olunan vergi dairesi tarafından yapılan işlemlerin diğer vergi daireleri tarafından yapılabilmesine ve vergi dairesince yapılan işlemlerin elektronik ortamda yapılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

7. Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesine beşinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri öğrendikleri sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususlar açısından bu maddede yazılı yasaklara, bu görevlerinden ayrılışları dahi, uymak zorundadır.”

8. Vergi Usul Kanunu'nun 97. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına sırasıyla aşağıdaki cümleler eklenmiştir.

“Bu hâlde bildirim Türkiye elçiliği veya konsolosluğu veya bunların görevlendireceği bir memur yapar. Tebliğin konusu ile hangi merci tarafından çıkarıldığı bilgilerinin yer aldığı ve otuz gün içinde başvurulmadığı takdirde tebliğin yapılmış sayılacağı ihtarını içeren bildirim, muhataba o ülkenin mevzuatının izin verdiği yöntemle gönderilir. Bildirimin o ülkenin mevzuatına göre muhataba tebliğ edildiği belgelendirildiğinde, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde Türkiye elçiliği veya konsolosluğuna başvurulmadığı takdirde tebligat otuzuncu günün bitiminde yapılmış sayılır. Muhatap, Türkiye elçiliği veya konsolosluğuna başvurduğu takdirde tebliğ evrakını almaktan kaçınırsa bu hususta düzenlenecek tutanak tarihinde tebliğ yapılmış sayılır. Evrak bekletilmeksizin merciine iade edilir.”

“Şu kadar ki, vergi dairelerinin yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrakları, vergi dairesi başkanlıkları; vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise defterdarlıklar tarafından doğrudan Türkiye elçilik veya konsolosluğuna gönderilir.”

9. Vergi Usul Kanunu'nun 104. maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent ve maddeye aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“4. İlan yolu ile yapılan tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere 3.600 Türk lirasından fazla vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri açısından Gelir İdaresi Başkanlığının, diğerleri için ilgili idarenin resmi internet sitesinde de duyurulabilir.”

“Hazine ve Maliye Bakanlığı, birinci fıkranın (4) numaralı bendinde yer alan tutarı on katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye, duyurunun kapsamı, şekli, zamanı ve süresi ile maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

10. Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi ve mükellefiyet türü ile düzeltmeye konu tutarı ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak düzeltme yetkisinin devredilmesi ile düzeltmenin bağlı olunan vergi dairesi dışındaki vergi daireleri tarafından yapılmasına izin vermeye ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

11. Vergi Usul Kanunu'nun 139. Ve 140. Maddelerinde inceleme ile ilgili değişiklikler yapılmıştır.

Bu çerçevede 139. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “incelemeye tabi olanın iş yerinde” ibaresi “dairede” şeklinde değiştirilmiş, ikinci fıkrası yürürlükten kaldırılmış, üçüncü fıkrasında yer alan “Bu takdirde incelemeye” ibaresi “İncelemeye” şeklinde, dördüncü fıkrasında yer alan “İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen” ibaresi “İstenilen” şeklinde, “daireye getirmesi” ibaresi “ibraz etmesi” şeklinde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

“İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mani değildir.

Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

140. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, (2) numaralı bendi yürürlükten kaldırılmış,(3) numaralı bendinde yer alan “Nezdinde” ibaresi “İncelemenin iş yerinde yapılması halinde nezdinde” şeklinde değiştirilmiş ve altıncı fıkrasına “çerçevesinde,” ibaresinden sonra gelmek üzere “vergi incelemesine ilişkin işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesi, yazı, bildirim ve tutanakların elektronik ortamda düzenlenmesi ile” ibaresi eklenmiştir.

“1. İncelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususunu bir yazıyla bildirirler. Ayrıca, yazının bir örneğini bağlı olduğu birime ve ilgili vergi dairesine gönderirler.”

12. Vergi Usul Kanunu’nun 170. maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki madde eklenmiştir.

“Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan bildirim:

MADDE170/A- Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu Kanuna göre mükelleflerin bildirmeye mecbur olduğu bilgilerin, kamu kurum ve kuruluşları tarafından Bakanlığa yazılı veya elektronik olarak bildirilmesi durumunda, bu bildirim mükellefler tarafından yapılmış bildirim olarak kabul etmeye, bu şekilde kabul edilecek bildirimleri faaliyet konusu, gelir unsuru ile mükellefiyet, vergi, iş yeri ve şirket türlerini ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak tespit etmeye ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

12. Vergi Usul Kanunu’nda tasdik konusunda bazı değişiklikler yapılmıştır.

İlk olarak 226. maddeden sonra gelmek üzere aşağıdaki madde Kanun metnine eklenmiştir.

“Elektronik olarak tutulan defterlerde tasdik:

MADDE226/A- Türk Ticaret Kanununun 64 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan yetki kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığınca müştereken belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde elektronik ortamda tutulan defterler için berat alınması, elektronik ortamda tutulan diğer defterlerin ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde onaylanması bu Kanun uygulamasında tasdik hükmündedir. Berat ve onayın belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde alınmaması veya yapılmaması durumunda defterler tasdik ettirilmemiş sayılır.”

Ayrıca, 227. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan “Bu Kanuna” ibaresi “Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, bu Kanuna” şeklinde değiştirilmiştir. Mükerrer 227. maddesinin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu hakdan yararlanamazlar.” İbaresini “tasdik raporunun zamanında ibrazı şarttır.” şeklinde değiştirilmiş ve fıkraya birinci cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümleler eklenmiştir.

“Şu kadar ki, tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi halinde, mükellefe tebliğ edilmek şartı ile 60günlük bir mühlet verilir. Tasdik raporunun bu süre içinde de ibraz edilmemesi halinde mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar.”

13. Vergi Usul Kanunu'nun 234. maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir.”

“Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır.

İkinci fıkrada belirtilen bilgileri ihtiva etmeleri kaydıyla;

a)Malın veya hizmetin bedelinin, dördüncü fıkrada belirtilen süre dâhilinde satıcıya; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan banka, 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme

kuruluşları veya 9/5/2013 tarihli ve 6475sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

b)7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında satın alınan malların gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara iade edilmesinde, 6502 sayılı Kanun uyarınca iade edilecek tutarların, (a) bendinde yer alan kurumlar aracılığıyla iadesinde bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

c) Bu Kanuna göre belge düzenleme zorunluluğu bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının, tabi oldukları ilgili mevzuat dâhilinde, yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgeler, gider pusulası yerine geçer.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

14. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242. maddesindeki değişiklikler yapılmıştır.

Bu çerçevede mükerrer 242. maddesinin (2) numaralı fıkrasının birinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiş, son paragrafında yer alan “tutulması ve düzenlenmesi” ibaresi “tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesi” şeklinde ve “tutulmasına ve düzenlenmesine” ibaresi “tutulmasına, düzenlenmesine ve ibraz edilmesine” şeklinde değiştirilmiş ve paragrafın son cümlesine “çalışanları” ibaresinden sonra gelmek üzere “ile elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, imzalanması, iletilmesi ve saklanması hususlarından herhangi biri için hizmet verme konusunda yetkilendirilenlerin ortak, yönetici ve çalışanları” ibaresi eklenmiştir.

“Elektronik defter beratı, elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onaylanmış elektronik dosyayı ifade eder.

Elektronik muhasebe fişi, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standart ve içeriğe uygun olarak elektronik ortamda düzenlenen, imzalanan, muhafaza ve ibraz edilebilen muhasebe fişine ait elektronik kayıtlar bütünüdür.”

Ayrıca 213 sayılı Kanunun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine “ortamlarında saklanması” ibaresinden sonra gelmek üzere “veya ibraz edilmesi” ibaresi eklenmiştir.

15. Vergi Usul Kanunu'nda alış bedeli ile ilgili çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

261. maddesinin birinci fıkrasına “9.Alış bedeli.” bendi eklenmiştir. 262. maddesine aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

“Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

a)İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,

b)İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,

c)İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

ç)İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama vesigorta giderleri,

d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bu değişikliklerin yanında 268. maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki madde eklenmiştir.

“Alış bedeli:

MADDE268/A- Alış bedeli, bir iktisadi kıymetin satın alma bedelidir. İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili diğer giderler alış bedeline dâhil değildir.”

16. Vergi Usul Kanunu'nda enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme konusunda bazı değişiklikler yapılmıştır.

Bu kapsamda mükerrer 298. maddesinin başlığı “Enflasyon düzeltmesi, yeniden değerlendirme oranı ve yeniden değerlendirme:” şeklinde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“Ç) Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri(kollektif, adî komandit ve adî şirketler dâhil, (A)fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında söz konusu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapanlar ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç), (A) fıkrasında yer alan enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dâhil bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilenler hariç) ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları aşağıda belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebilirler.

1. İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan (iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin olanlar hariç) kur farkları ve kredi faizleri (bunlara isabet eden amortismanlar dâhil) yeniden değerlendirme kapsamına girmez.

2. Yeniden değerlemede, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

3. İktisadi kıymetlerin (2) numaralı bende göre tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait olan yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur.

Yapılacak değerlemede yeniden değerlendirme oranı olarak (B) fıkrasında belirtilen oran dikkate alınır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oran esas alınır.

Geçici vergi dönemleri itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere; 3, 6 ve 9 uncu aylarda bir önceki 3, 6 ve 9 aylık dönemlere göre Türkiye

İstatistik Kurumunun Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirlenir.

4.Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışı ayrıntılı olarak görünecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Değer artışı, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanların tanzili suretiyle bulunan değeri ifade eder. İktisadi kıymetler için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda söz konusu değer, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

5.İktisadi kıymetlerini bu fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler. Yeniden değerlemeye tabi tutulanların her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri amortisman kayıtlarında ayrıntılı olarak gösterilir.

6.Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir. Bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.

7.Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi) halinde, bunlara isabet eden pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur.

8. Her yılın yeniden değerlendirme oranı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya değerlendirme oranının düşük uygulanmasından dolayı daha sonraki yıllarda geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapılamaz.

9.Hesap dönemi içinde aktife giren iktisadi kıymetler için aktife girdiği hesap döneminde, yeniden değerlendirme yapılmaz.

10.Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce (A) fıkrasında belirtilen enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, anılan fıkranın (7) numaralı bendi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır. Söz konusu bent gereği öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde bu madde kapsamındaki yeniden

değerleme değer artış fonu öz sermayeden düşülür. Ayrıca mezkûr değer artış fonunun sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmaz.

11. (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltilmesine ilişkin şartların oluştuğu dönemlerde, bu fıkra uyarınca yeniden değerlendirme yapılmaz. Anılan fıkroda belirtilen enflasyon düzeltilmesine ilişkin şartların oluşmadığı ilk hesap döneminden itibaren, bu fıkra hükümleri uyarınca yeniden değerlendirme uygulamasına devam olunabilir. Bu durumda iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine esas değerler olarak, enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş son bilançoda yer alan değerler dikkate alınır. Bu değerlerin tespitinde, iktisadi kıymetler için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.

12. Bu fıkra kapsamında yeniden değerlendirme yapılan hesap döneminden sonra (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltilmesi şartlarının yeniden oluşması durumunda, bu fıkra hükümlerine göre yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetler ile bunlara ilişkin amortismanlar düzeltilmiş son değerleri dikkate alınarak enflasyon düzeltilmesine tabi tutulur.

13. Yeniden değerlemenin herhangi bir yılda yapılmaması durumunda, sonraki hesap dönemlerine ilişkin olarak bu fıkra kapsamında yeniden değerlendirme yapılabilir.

14. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bu düzenlemelerle bağlantılı olarak bazı maddelerdeki ifadeler de değişiklik yapılmış, ayrıca 320. maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkralar ve maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

“Dileyen mükellefler, amortisman işlemine, işletme aktifine yeni kaydedilecek iktisadi kıymetler (ikinci fıkra kapsamındakiler hariç) için bunların kullanıma hazır olduğu tarihte başlayıp ve her bir hesap dönemi için kıymetin aktifte kaldığı süre kadar gün esasına göre amortisman ayırabilir. Sürenin gün olarak hesaplanması için Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen faydalı ömür süreleri üçyüzaltmışbeş ile çarpılır.

Mükellefler, Hazine ve Maliye Bakanlığının iktisadi kıymetler için tespit ve ilan ettiği faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresini, her yıl için aynı nispet olmak kaydıyla, belirlemekte serbesttir. Şu kadar ki, bu süre Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sürenin iki katını ve elli yılı aşamaz. Mükellefler bu tercihlerini iktisadi kıymetin envantere alındığı geçici vergi dönemi sonu itibarıyla kullanırlar. Bu şekilde belirlenen amortisman süresi ve oranı izleyen dönemlerde değiştirilemez.”

“Bu maddenin birinci ya da üçüncü fıkrasına göre amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu hesaplama şeklinden vazgeçilemez.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

17. Vergi Usul Kanunu’nun amortismanlarla ilgili maddelerinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

Bu çerçevede 323. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan “dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük” ibaresi “ve 3.000Türk lirasını aşmayan” şeklinde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, yukarıdaki fıkralar kapsamında tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydederler.”

328. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce;

a) Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kâr, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Bu süre içinde, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan kâr, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

b) Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, finansal kiralama yoluyla edinilenlerde dâhil olmak üzere (a) bendindeki esaslar dâhilinde iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

c) Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, satışı yapılan iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalık, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

ç) Satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonundan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi hâlinde pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr o yılın kâr ve zarar hesabına eklenir.

Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

329. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve dördüncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

“Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce;

a)Alınan sigorta tazminatı ile tamamen veya kısmen zarar gören amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa tazminat fazlası, tazminatın alındığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde zarar gören iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan tazminat fazlası, tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

b)Pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dâhil olmak üzere (a) bendindeki esaslar dâhilinde iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

c)Pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası, zarar gören iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalık, tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

ç)Tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonundan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi hâlinde pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası o yılın kâr ve zarar hesabına eklenir.

Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

18. Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümleri ile ilgili maddelerinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

Bu çerçevede öncelikle 339. madde aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE339- Vergi ziyana sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyayı cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Şu kadar ki, artırım tutarı

kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yükseğinden) fazla olamaz.

Birinci fıkrada yer alan beş ve iki yıllık sürelerin hesabında, artırıma esas alınan cezaların kesinleşme tarihi dikkate alınır.”

352. maddesinin I inci derece usulsüzlüklerle ilgili (6) numaralı bendinde yer alan “(Madde 215 - 219)” ibaresi “(Madde 215 - 219 ile mükerrer madde 242)” şeklinde değiştirilmiştir.

353 maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan “227 nci ve 231 inci” ibaresi “227, 231 ve 234 üncü” şeklinde değiştirilmiş, fıkranın (8) numaralı bendinin birinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, bende birinci cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle ile fıkraya aşağıdaki bent eklenmiştir.

“Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirim eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine 1.400 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.”

“Bildirim görevinin belirlenen sürede yerine getirilmemesi durumu ile bildirim eksik veya hatalı yapılması durumunda kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim belirlenen sürenin sonundan başlayarak 30 gün içinde yapılması ya da eksik veya hatalı yapılan bildirim aynı süre içerisinde tamamlanması veya düzeltilmesi durumunda 1/2 oranında uygulanır.”

“11. Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun aynı maddenin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde belirtilen sürede ibraz edilmemesi durumunda, tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına 50.000 Türk lirasından az ve 500.000 Türk lirasından fazla olmamak üzere, yararlanılması tasdik raporunun ibrazı şartına bağlanan tutarın %5’i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.”

Mükerrer 355. maddesinin başlığına “107/A,” ibaresinden sonra gelmek üzere “mükerrer 242,” ibaresi ve maddenin birinci fıkrasına “150,” ibaresinden sonra gelmek üzere “mükerrer 242,” ibaresi eklenmiştir.

371 inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan “her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın” ibaresi “haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün” şeklinde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkilidir.”

376. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan “vergi ziyayı cezasının” ibaresi “vergi cezalarının” şeklinde değiştirilmiştir.

Kanun’un ek 1. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “cezalarının” ibaresinden önce gelmek üzere “cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük” ibaresi ve ikinci cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiştir.

“Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır ve 5.000Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376ncı maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır.”

Kanun’un ek 11. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezalarında” ibaresi “ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında” şeklinde değiştirilmiş ve fıkraya aşağıdaki cümle eklenmiştir.

“Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır.”

19. Vergi Usul Kanunu’na Karşılıklı Anlaşma Usulü ile ilgili bazı düzenlemeler getirilmiştir.

Kanun’a ek 13. maddesinden sonra gelmek üzere bölüm başlığı ile birlikte aşağıdaki ek maddeler eklenmiştir.

“DÖRDÜNCÜBÖLÜM

Karşılıklı Anlaşma Usulü

Karşılıklı anlaşma usulüne başvuru:

EKMADDE 14- Mükellefler, usulüne uygun yürürlüğe konulmuş bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiği veya bu şekilde vergilendirileceğine ilişkin kuvvetli emareler bulunduğu iddiasıyla anlaşmanın “Karşılıklı Anlaşma Usulü” hükümlerine göre Gelir İdaresi Başkanlığına başvurabilir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine bağlı olarak bu başvuru, anlaşmaya taraf diğer Akit Devlet yetkili makamları aracılığıyla da yapılabilir.

Vergilendirmenin matrah veya vergi farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda başvuru, sadece toplam farkın çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamındaki bölümüne isabet eden kısmı için yapılabilir.

Yapılan başvurunun değerlendirilebilmesi için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında öngörülen süre ve usulde yapılması şarttır. Anlaşmada

başvuru için süre bulunmadığı veya iç mevzuat hükümlerine atıf yapıldığı durumda başvurunun, anlaşma hükümlerine aykırı olduğu iddia edilen bir vergilendirme işleminden mükellefin ilk haberdar olduğu tarihten itibaren üç yıl içerisinde yapılması esastır. Her hâlükârda başvuru süresi; ihbarnamenin tebliğ edildiği, ihtirazi kayıtla verilen beyannamede verginin tahakkuk ettiği, vergi kesintisi yapıldığı durumda ise kesintinin yapıldığı tarihten itibaren anlaşmada öngörülen sürenin bitiminde, böyle bir süre yoksa üç yıl tamamlanınca sona erer.”

“Karşılıklı anlaşma usulü ve dava açma:

EKMADDE 15- Karşılıklı anlaşma usulüne göre başvuru; başvuru kapsamındaki tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin dava açma süresini durdurur.

Yapılan başvuruya konu talebin reddi veya diğer Akit Devletin yetkili makamı ile anlaşmaya varılamaması durumunda bu durum bir yazı ile mükellefe tebliğ edilir. Mükellef, söz konusu yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren kalan dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Dava açma süresi, onbeş günden az kalmış ise bu süre yazının tebliği tarihinden itibaren on beş gün olarak uzar.”

“Karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun neticelendirilmesi:

EKMADDE 16- Başvurunun, Gelir İdaresi Başkanlığı ile diğer Akit Devletin yetkili makamı arasında anlaşmaya varılarak sonuçlandırılması hâlinde durum mükellefe bir yazı ile tebliğ edilir.

Yazının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde mükellefin varılan anlaşmayı kabul edip etmediğini Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmesi şarttır. Mükellef bu süre içinde bildirimde bulunmadığı takdirde, varılan anlaşmayı kabul etmemiş sayılır. Anlaşma sonucunun kabul edilmemesi veya kabul edilmemiş sayılması durumunda, otuz günlük sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir. Dava açma süresi, on beş günden az kalmış ise bu süre on beş gün olarak uzar.

Gelir İdaresi Başkanlığı ile diğer Akit Devletin yetkili makamı arasında varılan anlaşmanın mükellef tarafından süresi içinde kabul edilmesi durumunda karşılıklı anlaşma vaki olur ve varılan anlaşmaya göre vergi ve cezalarda düzeltme yapılır. Anlaşma üzerine tahakkuk eden vergilere 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi; verginin kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, mükellefin karşılıklı

anlaşma sonucunu kabul ettiğini bildirdiği tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Karşılıklı anlaşmanın vaki olduğu durumda üzerinde anlaşılan hususlar ve anlaşma uyarınca düzeltilen vergi ve cezalar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz, Kanunun 376 ncı maddesine göre ceza indiriminden faydalanılamaz ve uzlaşma hükümlerinden yararlanılamaz. Söz konusu vergi ve cezalar, düzeltme işleminin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenir.

Düzeltilme işlemine konu verginin tamamı ile cezaların yarısının bu süre zarfında ödenmesi halinde cezanın yarısı indirilir.”

“Başvuru öncesi açılan davalar ve uzlaşma talebi:

EKMADDE 17- Mükellef, Kanunun ek 14 üncü maddesi hükümlerine göre yaptığı başvurudan önce;

a) Dava açmışsa dava, karşılıklı anlaşma usulü başvurusu sonuca bağlanmadan vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa, karşılıklı anlaşma başvurusuna ilişkin sonuç dikkate alınır. Anlaşma sonucu idare tarafından yargı mercilerine bildirilir. Karşılıklı anlaşmanın vaki olmaması halinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, vergi mahkemesinde devam olunur.

b) Uzlaşma talebinde bulunmuşsa uzlaşma, karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun sonuca bağlanmasına kadar ertelenir. Şu kadar ki, mükellef anlaşmanın sonucunu beklemezsizin uzlaşma hakkını kullanmayı talep ettiği takdirde başvurusundan vazgeçmiş sayılır ve uzlaşmanın vaki olduğu durumda, diğer Akit Devlete yönelik düzeltme talebi hariç, tekrar karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığı durumda ise mükellef, Kanunun ek 14 üncü maddesi hükümlerine göre tekrar karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunabilir.”

“Diğer hususlar:

EKMADDE 18- Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan karşılıklı anlaşma usulü başvurusu, başvuruya konu vergi ve cezalar için, başvuru tarihi itibarıyla bu Kanunda yazılı zamanaşımı sürelerini durdurur. Duran zamanaşımı, ek 16 ncı maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellef tarafından anlaşma sonucunun kabul edilmemesi veya kabul edilmemiş sayılması durumunda bu durumların ortaya çıktığı tarihi takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder.

Karşılıklı anlaşma sonucuna göre Türkiye’de düzeltme yapılmasının gerekmesi durumunda, anlaşma sonucu, Kanunun zamanaşımı hükümlerine bakılmaksızın uygulanır. Şu kadar ki, anlaşma sonucunun uygulanması için

çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında bir süre öngörülmüş ise bu süre ile ilgili hükümler saklıdır.

Mükellef, karşılıklı anlaşmanın sonucunu kabul ettiği durumlar hariç olmak üzere, sürecin herhangi bir aşamasında başvurusunu geri çekebilir, bu durumda duran zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam eder. Mükellefin, başvurusunu geri çektiği durumda, Kanunun diğer hükümleri kapsamındaki başvuru hakları saklıdır.

Karşılıklı anlaşma usulüne başvurulması, tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsilatını durdurmaz.

Karşılıklı anlaşma usulü hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

20. Vergi Usul Kanunu'nun geçici 30. maddesine aşağıdaki fıkra ve geçici 32. madde eklenmiştir.

“Bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten 3 1/12/2023 tarihine (bu tarihler dâhil) kadar, birinci fıkrada belirtilen kapsam ve şartlar dâhilinde iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için aynı fıkra uygulamasından yararlanılabilir. Bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

“GEÇİCİ MADDE 32- Bu maddeyi ihdas eden Kanunla mükerrer 298 inci maddeye eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapabilecek olan mükellefler, anılan fıkra uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler.

a)Yeniden değerlemede, taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu Kanunun mükerrer298 inci maddesinin (Ç)fıkrası uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapılacak hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

b)Taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin (a) bendine göre tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur.

Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak;

1. Bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutulan;

i) En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

ii) En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, bunların iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

2. Daha önce Kanunun geçici 31 inci maddesinin;

i) Birinci fıkrasında yer alan tarihe kadar yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanları için, mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

ii) Yedinci fıkrasında yer alan tarihe kadar yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2021 yılı Haziran ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

dikkate alınır. Bu bent uyarınca dikkate alınacak Yİ-ÜFE ibaresi; Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği 1/1/2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 1/1/2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini ifade eder.

c) Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelecek değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Değer artışı, taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri, taşınmazlar ve amortismanına tabi

diğer iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanların tenzili suretiyle bulunan değeri ifade eder.

Taşınmaz ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bunları, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Bu fıkra kapsamında ödenen vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmez, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılamaz.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmaz ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

Bu madde kapsamında yeniden değerlendirme sadece bir kez, bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde olmak üzere yapılabilir. Bu madde kapsamında yeniden değerlendirme yapmakla birlikte yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden sonraki hesap dönemi için mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapmayan mükellefler, daha sonraki dönemlerde mezkûr fıkra kapsamında yapacakları yeniden değerlemede tekrar bu madde kapsamında yeniden değerlendirme yapamazlar.

Bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerlendirme yapılmadan mezkûr maddenin (A) fıkrası gereğince enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu öz sermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

21. Damga Vergisi Kanunu’ndaki değişiklikler.

8. maddenin birinci fıkrasına “il özel idareleri,” ibaresinden sonra gelmek üzere “yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları,” ibaresi eklenmiştir.

Kanun’a ekli (2) sayılı tablonun “IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün (36) numaralı fıkrasına, “Sermaye piyasası araçlarının ihracına” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 31/B maddesi kapsamında teminat yöneticisinin taraf oldukları dahil bu ihraca konu teminatlara” ibaresi ile bölüme aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“55. Genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarına, belediyelere ve köylere yapılacak bağışlara ilişkin olarak ilgili idare ile bağışlayanlar arasında düzenlenen kağıtlar.”

22. Katma Değer Vergisi Kanunu’ndaki değişiklik.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (a) bendinde yer alan “basit usulde vergilendirilen” ibaresi “kazançları basit usulde tespit edilen” şeklinde değiştirilmiş ve bende “aynı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler,” ibaresi eklenmiştir.

23. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’ndaki değişiklikler.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 12. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yer alan “bir katına” ibareleri “üç katına” şeklinde ve (c) bendinde yer alan “malların” ibaresi “mallar için farklı matrah grupları oluşturmaya, malların matrah grupları, motor gücü,” şeklinde değiştirilmiştir.

Kanun’un ekinde yer alan (II) sayılı listeye,

a)8701.20 G.T.İ.P. numaralı malın yer aldığı satırdan önce gelmek üzere aşağıda ki sıra eklenmiştir.

“**87.01 Traktörler** (87.09 pozisyonuna giren traktörler hariç) 25
[Yalnız ATV (her türlü arazide kullanılan araç) ve
UTV (çok amaçlı hizmet aracı)]

14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanun’un sonunda maddelerin yürürlük tarihleri ile ilgili düzenleme bulunmaktadır.

7338 sayılı vergi kanunu düzenlemeleri ile ilgili değerlendirmeler

1. Basit usule tabi mükellefler Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 ve 48. maddelerinde yer almakta olup ülkemizde sayıları 850 bin civarındadır. Bu mükelleflerin kazançları gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu kazançlar için beyanname verilmeyecek, başka gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Bütçe üzerinde etkisi çok fazla olmayacaktır. Bu kesime ekonomik anlamda bir rahatlama sağlanmaktadır. Fakat her ne sebeple yapılırsa yapılsın bu tür farklı uygulamalar sistemde bozulmalara yol açmaktadır. Özellikle vergi sistemimiz bakımından adalet ilkesindeki tahribat artmaktadır.
2. 7338 sayılı Kanun ile internet ortamında sosyal ağ sağlayıcılar üzerinden içerik paylaşarak gelir elde eden kişilerin bu kazançları ile akıllı telefon, tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu istisnadan yararlanılabilmesi için Türkiye'de kurulu bir bankada hesap açılarak bu faaliyete ilişkin gelirin bu hesap aracılığıyla elde edilmesi gerekmektedir. Bankalar, bu hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden %15 oranında stopaj yapıp Maliye'ye ödeyecekler. Cumhurbaşkanı söz konusu oranı sıfıra indirmeye ve %30'a kadar artırmaya yetkilidir. Diğer taraftan, hasılatı banka üzerinden elde etmeyenler ile belirtilen kazancı gelir vergisi tarifesinin dördüncü dilimini (2021 yılı için 650 bin TL) aşanlar istisnadan yararlanamayacaktır. Uzun zamandır tartışılan bu konu getirilen düzenleme ile bir çözüme bağlanmaktadır. Fakat bu çözüm bundan sonra başta eşitlik ve adalet ilkeleri olmak üzere yeni tartışmalara yol açacaktır. Bu faaliyetin kapsamının belirlenmesi ve ilgili hükümlere tabi olması bir an önce çözümlenmelidir.
3. Ekonomik rahatlama sağlamak amaçlı getirilen bir başka düzenleme çiftçilere kamu kurum ve kuruluşlarından yapılan tarımsal destekleme ödemelerinin gelir vergisinden istisna tutulmasıdır. Bu destek ödemelerinden gelir vergisi stopajı da yapılmayacaktır. Böylece hem destek verip hem bu destek üzerinden vergi alma biçiminde bazı şekli kalıpları sürdürme uygulaması ortadan kalkmaktadır.
4. Kanun ile getirilen bir başka düzenleme ile uzun zamandır konuşulan ve kaldırılması talep edilen dördüncü geçici vergi beyannamesi kaldırılmıştır. Bu durum, mükellefler bakımından bazı

süreçlerin ikinci defa yapılmaması ve zaman ve iş tasarrufu anlamına da gelmektedir.

5. Vergiye uyumlu mükellefler için getirilen ama uygulamada fazla destek görmeyen düzenlemede yapılan değişiklik ile yararlanma koşullarından birisi olan indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki iki yılda tarhiyat yapılmamış olması koşulu değiştirilmiş, yapılan tarhiyatların kesinleşmesi olmuştur. Böylece bazı hukuken sorunlu sonuçlar değiştirilmiştir. Vergi incelemesi neticesinde tarhiyat yapılması halinde bu durum kesinleşene kadar mükellefler vergi indiriminden yararlanabilecektir. Bunun yanında bu süre içerisinde kesinleşen tarhiyatın Kanun'daki indirim tutar sınırının % 1'inden az olması durumunda indirimden yararlanma şartları ihlal edilmiş sayılmayacaktır. Bu rakam 2021 senesi için 1,5 milyon TL olarak belirlenmiştir. Sonuçta vergi indirimi müessesesi aflarla karşılaştırıldığında cazip olmayan ve amacına ulaşmayan bir müessese olarak kalmaya devam edecektir.
6. Kanun ile Maliye Bakanlığı'na esas belirleme yetkisi verilmesi her zaman olduğu gibi yine hukuka aykırıdır. Fakat bu durum maalesef değişmemektedir.
7. Vergi incelemelerinin mükellefin işyerinde yapılacağına ilişkin 1949 senesinden beri süren düzenleme değiştirilerek incelemelerin esas olarak dairede yapılması düzenlemesi getirilmiştir. İncelemenin dairede yapılacak olması iş yerinde tespit ve çalışma yapılmasına mani değildir. Bu düzenleme ile uygulamadaki gerçek durum metne işlenmiş olmaktadır. Aslında vergi incelemesi yapanların o işyerini yerinde görerek, çalışma düzeni, işleyiş, denetim, bilgiye ulaşma gibi kolaylıklar çerçevesinde sağlıklı incelemeler yapabilmeleri amacıyla getirilen bir düzenleme idi. Gözlemlemek de vergi incelemelerinde başarıyı artıran bir faktördür. Mükelleflerin sıkça şikâyet ettiği, İdare'nin zaman ve yoğunluk sebebiyle fiilen gerçekleştirmediği, yargının mükellefleri haklı görüp İdare aleyhine kararlar verdiği bu durum, teknolojinin yoğun kullanıldığı ve uzaktan çalışmanın yaygınlaştığı bir dönemde şartlar öne sürülerek yasal zemine oturtulmaktadır. Bu kapsamda en ilginç taraf madde gerekçesinde yer alan “mükelleflere kolaylık ve zaman tasarrufu sağlamak” amacını taşıdığı açıklamasıdır. Burada çok açık bir şekilde kolaylık ve zaman tasarrufu mükellef için değil, inceleme elemanı için getirilmektedir. Mükelleflerin onca materyali nasıl taşıyacağı ve bunların İdare tarafından nasıl ve nerede, daha önceki

- problemler sebebiyle güven içinde saklanacağı meçhuldür. Bu düzenleme çerçevesinde, asıl kural olan incelemenin iş yerinde yapılması istisnai olmakta, ancak mükellef veya vergi sorumlusunun talep etmesi, iş yerinin uygun olması ve inceleme elemanının kabul etmesi koşullarına bağlı olarak uygulanabilecektir. Bu durum tamamen keyfi uygulamalara yol açabilecek niteliktedir.
8. Günümüzün bir zarureti olarak elektronik belgelerle ilgili uygulamada görülen sorunlarla ilgili çeşitli düzenlemeler de 7338 sayılı Kanun'da yer almaktadır.
 9. Hisse senetlerinin değerlemesinde kullanılan alış bedeli, Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme ölçüleri arasına eklenmekte ve satın alma bedeli olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, bilançoda varlıkları değerlemesi bakımından sıkça kullanılan maliyet bedelinin kapsamı yeniden belirlenmekte, bu varlıklarla ilgili isteğe göre gider olabilen noter, harç, mahkeme, değer tespiti, komisyon ve danışmanlık giderlerinin maliyete eklenmesi zorunlu tutulmaktadır. Bunun yanında, stoklar ile diğer iktisadi kıymetlerin iktisabında oluşan kur farkı ve finansman giderlerinin maliyete eklenmesi hususunda daha önce genel tebliğler ile yapılan ve hukuka uygun olmayan idari düzenlemeler kanun metni haline getirilmektedir. Her ne kadar genel gerekçede uluslararası muhasebe standartları ile yaklaşma yazılsa da asıl sebep bu olmalıdır.
 10. Yapılan bir başka değişiklik yeniden değerlendirme konusundadır. Enflasyon düzeltilmesi sonrasında kaldırılan bu müessese varlığını geçici maddelerle devam ettirmiş ve bu kez kalıcı kanun metnine dahil edilmiştir. Detaylar mükerrer 298. maddede bulunmaktadır.
 11. Amortisman konusundaki değişikliklerle mükelleflere aktifte yeni kaydedilecek varlıklar için her yıl aktifte kalınan gün sayısına göre amortisman ayırabilme seçeneği getirilmiştir. Binek otomobilleri bu kapsamda değildir. Mükellefler Maliye'nin ilan ettiği faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresini, her yıl aynı olmak şartıyla, belirlemekte serbesttirler. Ancak bu süre Maliye'nin belirlediği sürenin iki katını ve 50 yılı aşamayacaktır. Mükellefler bu tercihlerini iktisadi kıymetin envantere alındığı geçici vergi dönemi sonu itibarıyla kullanacak olup, bu şekilde belirlenen amortisman süresi ve oranı izleyen dönemlerde değiştirilemeyecektir.
 12. Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek

derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmaktaydı. Burada sübjektif bir kavram olan küçük alacaklar kavramı objektif bir biçime çekilerek 3000 TL sınırı getirilmiştir. Vergi hukukunda belirlilik ilkesi bakımından böyle olması doğru olmuştur. Zaten bu durumun zamanında düşünülmemesi yanında bunca yıldır değiştirilmemesi anlaşılammaktaydı. Ayrıca işletme hesabı esasına tabi mükelleflere de şüpheli alacak karşılığı ayırma imkânı tanınmaktadır.

13. Uygulamada İdare ve yargı kararları arasındaki farklar uzun yıllardır sorun yaratmakta, bazıları varlığını devam ettirmektedir. Bunlardan biri olan maddi duran varlıklarla ilgili yenileme fonu uygulaması yargı kararlarına uygun şekilde değiştirilmektedir. Bu kapsamda, iktisadin kıymetin satılması sonrasında fona alınan tutar satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilecektir. Pasifte geçici bir hesapta tutulan bu kâr, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dahil olmak üzere iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin amortismanlarına mahsup edilebilir. Benzer düzenleme 329. madde çerçevesinde ziyaa uğrayan iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatları konusunda da yapılmıştır.
14. Vergi cezaları kapsamında tekerrür maddesi yeniden düzenlenmiş, artırılan ceza tutarının kesinleşmiş cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yüksekinden) fazla olamayacağı ifadesi eklenmiştir. Görünen tekerrür müessesesi ile ilgili problemlerin varlığını devam ettirdiğidir.

Tekerrürü düzenleyen madde yeni şekli şu şekildedir:

“Madde 339- Vergi ziyana sebebiyet vermektan veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyayı cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Şu kadar ki artırım tutarı kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yüksekinden) fazla olamaz.

Birinci fıkrada yer alan beş ve iki yıllık sürenin hesabında, artırıma esas alınan cezaların kesinleşme tarihi dikkate alınır.”

Bu çerçevede öncelikle 2. fıkra hükmünün neden getirildiği anlaşılammaktadır. Bunun yanında görüleceği üzere, cezada tekerrür

artırımının uygulanacağı süre değişmektedir. Mevcut düzenlemede, kesinleşmeyi izleyen yılbaşından itibaren beş ve iki yıl süre içerisinde yapılan ceza artırımını, yeni düzenlemede kesinleşme tarihinden itibaren süreç başlatılarak beş ve iki yıl olarak uygulanacak ve beşinci ve ikinci yılın isabet ettiği yılın sonuna kadar tekerrür kapsamında yeni cezada artırım yapılabilecektir. Bu durum hukuken eşitlik konusunda problem yaratmaktadır. Burada kullanılan “isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar” ifadesi takvim başı ve sonunda ceza kesilen iki mükellef arasında bazen bir yıla yakın bir süre olarak eşitsizliğe sebep olmaktadır. Bazı durumlarda bu bir seneye yaklaşan bir süreyi bulabilecektir.

Bunun yanında her vergi cezasında tekerrür uygulanmaması gerekir. Tekerrür müessesinin ruhuna uygun düzenlemeler getirilmesi gerekir. Tekrar ceza kesilebilir fakat bunun zamanının tekerrür müessesine uygun olması halinde ceza artırımını yapılmalıdır. Yoksa her ceza için artırım amaçlanmadığı gibi ceza kesilmesinden önceki bir dönemin cezası sonradan uygulanıyorsa buna da artırım yapılmaması gerekir. Aksi halde tekerrür kavramına uymayan her ceza artırılacak demektir. Bu konuda Anayasa Mahkemesi de aynı yönde düşünmektedir.

“Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda, cezalarda artırım uygulanacağını öngören kuralda tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerekir. Hukuka aykırı bir eylemin tekerrürü halinde verilecek cezanın artırılması, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğmaktadır. Bununla birlikte, faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, bir başka deyişle failin ıslah olmadığı ve suç işleme konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden çok kere gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olması gerekmektedir⁸.”

15. Düzenlemede elektronik kayıt düzenine uyulmaması fiilleri birinci derece usulsüzlük cezasının kapsamına alınmıştır. Gider pusulasının hiç düzenlenmemiş sayılması yanında, belge basımında bildirim görevini tam olarak yerine getirmeyen matbaa işletmeleri için 1400

⁸ Anayasa Mahkemesi Kararı, T. 20.5.2010, E. 2009/51, K. 2010/73.

TL özel usulsüzlük cezası öngörülmektedir. Ayrıca süresinde YMM tasdik raporunu ibraz etmeyenler için de özel usulsüzlük cezası öngörülmekte olup, özel usulsüzlük cezası 50.000 TL'den az ve 500.000 TL'den fazla olmamak üzere, yararlanılması tasdik raporunun ibrazı şartına bağlanan tutarın %5'i olarak kesilecektir. Ayrıca pişmanlıkla ilgili 371 maddede değişiklik yapılmış ve etki alanı genişletilmiştir. Bunların yanında, 5.000 TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmış ve V.U.K.'nun 376. maddesindeki indirimden yararlanma imkânı getirilmiştir.

16. Vergi ihtilafları ile ilgili olarak çifte vergilendirme anlaşmalarına aykırı olarak vergilendirilen veya bu yönde kuvvetli emareler olan mükelleflerin anlaşmaların “karşılıklı anlaşma usulü” hükümlerine göre çözümlenebilmesi imkânı getirilmiş ve Kanun'a eklenen Ek 14 ila 18 maddeler kapsamında söz konusu süreçle ilgili düzenlemeler yapılmıştır.
17. Geçici madde 30'da düzenlenen yeni makine ve teçhizat için getirilen bazı vergi avantajları uygulaması 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır.
18. Bu temel düzenlemelerin yanında 7338 sayılı Kanun'la Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile ilgili çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

21.10.2021: Mali Eylem Görev Gücü (FATF) Türkiye'yi Gri Liste'ye ekledi

1989 senesinde kara para aklama, terörün finansmanı ve uluslararası finansal sistemin bütünlüğüne yönelik ve diğer benzer tehditlerle mücadele etmek amacıyla kurulan ve Türkiye'nin 1990 senesinde üye olduğu Malî Eylem Görev Gücü tarafından kara paranın aklanması ve terörizmin finansmanını engellemede başarılı olamadığı gerekçesiyle gri listeye alındı. Bu listede yer alan ve risk içeren ülkeler eksikliklerini giderecek çalışmaları yaparak listeden çıkabilmektedir. Daha önce 2011 yılında gri listeye giren Türkiye, yapılan düzenlemelerin ardından 2014 yılında listeden çıkarılmıştı. Gri liste dışında işbirliğine yanaşmayan, İran ve Kuzey Kore gibi ülkelerin yer aldığı bir Kara Liste de bulunmaktadır.

FATF, 39 ülkeden oluşmakta, bunlardan Türkiye ile birlikte 23'ü gri listede yer almaktadır. Bu listede yer alan ülkeler: Arnavutluk, Barbados, Burkina Faso, Kamboçya, Cayman Adaları, Haiti, Jamaika, Ürdün, Mali, Malta, Fas, Myanmar, Nikaragua, Pakistan, Panama, Filipinler, Senegal,

Güney Sudan, Suriye, Türkiye, Uganda, Yemen ve Zimbabwe olup, Gana, Mauritius, Bostwana gibi ülkeler listeden çıkarılmıştır.

Gri Liste ile ilgili değerlendirmeler

Gri Liste konusunda daha önce Aralık 2019 tarihli Rapor ile FATP tarafından uyarılan Türkiye, eksiklikleri konusunda hazırladığı "Türkiye'de Suç Gelirlerinin Aklanması ve Terörizmin Finansmanı ile Mücadelede ve Müsadere Uygulamalarında Etkinliğin Artırılması Strateji Belgesi (2021-2025)"ni kamuoyuna duyurmuştu. FATP, bankacılık, altın ve değerli taşlar ile emlak sektörünü bu çerçevede riskli olarak görmektedir.

Bu konuda yapılan bütün olumlu çalışmalara rağmen ülkemiz bakımından en önemli sorun olarak verilen taahhütlerle uygulamanın farklı olması gösterilmektedir. Bu nedenle yapılan çalışma ve hazırlanan belgelerin bir an önce hayata geçirilmesi, uygulamanın dikkatle ve ciddiyetle takip edilmesi ve bu konuda etkili işbirliği yapılması gerekmektedir.

Halen 23 ülkenin yer aldığı gri listenin genişliği ülkelere zorlayıcı etki yaratmak amaçlıdır. Bu mücadele en önemli kısmı hukuk ayağı oluşturmaktadır. Bu alanda alınacak önlemler gidişatı bakımından belirleyici olacaktır. Özellikle çeşitli adlar altında çıkarılan vergi afları hem çıkarılmasındaki hukuk eksiklikleri hem de sebep olduğu olumsuz sonuçlar sebebiyle temel sorunlardan bir tanesini oluşturmaktadır.

Gri listede yer almak sıcak para akışında negatif sonuçlar doğurmakta ve yabancı yatırımları olumsuz etkilemekte olduğundan acil önlem alınması gerekmektedir.

Kaynakça

- 1 Mayıs 2020 tarihli mükerrer Resmi Gazete'de yayınlanan 2514 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan "İthalat Rejimi Kararına Ek Karar".
- 13.7.1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu.
- 17 Mart 2020 tarihli 125 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 17 Nisan 2020 tarihli RG'de yayınlanan 7244 sayılı "Yeni Koronavirüs (Covid-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun".
- 18 Nisan 2020 tarihli RG'de yayınlanan Cumhurbaşkanı Kararı.
- 19.3.2020 tarihli Gelir İdaresi Başkanlığı Duyurusu.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 22 Mart 2020 tarihli ve 2278 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı.

- 22 Mart 2020 tarihli ve 2279 sayılı İcra ve İflas Takiplerinin Durdurulması Hakkında Cumhurbaşkanı Kararı.
- 23 Mart 2020 tarihli 126 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri.
- 24 Mart 2020 tarihli 518 sayılı Vergi usul Kanunu Genel Tebliği.
- 26 Mart 2020 tarihli 1 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Sirküleri.
- 26.03.2020 tarihli 7226 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- 30 Nisan 2020 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan "Yargı Alanındaki Hak Kayıplarının Önlenmesi Amacıyla Getirilen Durma Süresinin Uzatılmasına Dair" Cumhurbaşkanı Kararı.
- 7.12.2019 tarih ve 2019/138 sayılı Vergi Sirküleri.
- 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 7.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmi Gazete.
- 7338 sayılı Kanun, 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete.
- 8 Mayıs 2020 tarihli 32 seri numaralı "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ".
- Anayasa Mahkemesi Kararı, T. 20.5.2010, E. 2009/51, K. 2010/73.
- European Commission, Brussels, 18.5.2021 COM (2021) 251 final, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Business Taxation for the 21st Century.
- IMF-OECD, *Tax Policy and Climate Change*, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, April 2021, Italy.
- OECD, *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition*, Paris-2021.
- OECD, *Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*, 2020.
- OECD, *Tax Co-operation for Development: Progress report in the COVID-19 era*, OECD, Paris-2021.
- OECD, *Tax Crime Investigation Maturity Model*, Paris-2020.