

No: 2010/34

Tarih: 01.10.2010

Konu: 01.10.2010 tarih ve 27716 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 400 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde; 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun bazı maddelerinde yapılan değişikliklerle ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Özet: 23/7/2010 tarihli ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun bazı maddelerinde yapılan değişikliklerin uygulamasına ilişkin açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

I- Kanunun 114 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklik

Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder." hükmü, 6009 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile "Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz." şeklinde değiştirilmiştir.

Bu değişikliğe ilave olarak, 6009 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile Vergi Usul Kanununa, 1/1/2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olup, normal zamanaşımı süresinin sona ermesinden önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş bulunan vergilerle ilgili olarak Geçici 28 inci madde eklenmiştir.

Bu çerçevede, 114 üncü madde hükmünün, 1/1/2005 tarihinden önceki ve sonraki dönemlere ilişkin uygulaması birbirinden farklılık arz etmekte olup, konuya ilişkin açıklamalar aşağıda gösterilmiştir.

1. 1/1/2005 Tarihinden Sonraki Dönelmlere İlişkin Olarak Yapılan Takdire Sevk İşlemleri

Söz konusu kanun değişikliğinden evvel vergi dairesince matrah takdiri için takdir

¹ 1/8/2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

komisyonuna başvurulması hâlinde ilgili dönem için zamanaşımı süresi durmakta ve duran zamanaşımı takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren yeniden işlemekte ve takdir komisyonunda geçen müddetin zamanaşımını durdurmasına yönelik bir süre sınırlaması bulunmamaktaydı. 6009 sayılı Kanunla maddede yapılan değişiklikle matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durdurması keyfiyeti muhafaza edilmekle beraber, zamanaşımının durması bir yıllık süre ile sınırlandırılmaktadır.

Bu itibarla, vergi dairesince bir vergilendirme dönemine ilişkin matrahın takdir edilmesi için takdir komisyonuna başvurulması hâlinde, bu döneme ilişkin zamanaşımı duracaktır. Duran zamanaşımı, takdir komisyonunca verilen kararın vergi dairesine, başvuru tarihinden itibaren;

- 1 yıldan kısa bir süre içinde tevdi edilmesi halinde, tevdi edildiği tarihi takip eden günden itibaren,

- 1 yıldan uzun bir süre sonra tevdi edilmesi halinde, tevdi edildiği tarihe bakılmaksızın, 1 yıllık sürenin dolduğu günden itibaren

işlemeye başlayacaktır.

Örnek 1

Mükellef, Temmuz 2007 dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesini vermemiştir. Vergi dairesince, 30/10/2009 tarihinde matrah takdiri için ilgili takdir komisyonuna başvurulmuş ve takdir komisyonu kararı vergi dairesine 16/05/2011 tarihinde tevdi edilmiştir.

Temmuz 2007 dönemine ait zamanaşımı süresi normal şartlarda 31/12/2012 tarihinde sona ermektedir. Bu olayda takdir komisyonunda geçen süre 1 yıldan uzundur. Dolayısıyla, yeni hükümlere göre işlemeyen süre her hal ve takdirde 1 yıldan fazla olamayacağından, zamanaşımı süresi 31/12/2013 tarihinde sona erecektir.

Örnek 2

2006 takvim yılı gelir vergisi matrahının takdir edilmesi için 20/9/2011 tarihinde takdir komisyonuna başvurulmuş ve komisyon kararı 10/4/2012 tarihinde vergi dairesine tevdi edilmiştir.

2006 takvim yılına ait zamanaşımı süresi normal şartlarda 31/12/2011 tarihinde sona ermektedir. Bu olayda takdir komisyonuna sevk dolayısıyla işlemeyen sürenin, komisyon kararının vergi dairesine tevdi edildiği 10/4/2012 tarihine ilave edilmesiyle bulunan 22/7/2012 tarihinde zamanaşımı süresi sona erecektir.

Örnek 3

2006 takvim yılı gelir vergisi matrahının takdir edilmesi için 30/9/2011 tarihinde takdir komisyonuna başvurulmuş ve takdir kararı 30/11/2012 tarihinde vergi dairesine tevdi edilmiştir.

2006 takvim yılına ait zamanaşımı süresi normal şartlarda 31/12/2011 tarihinde sona ermektedir. Bu olayda takdir komisyonunda geçen süre 1 yıl 2 aydır. Ancak yeni hükümlere

göre işlemeyen süre her hâl ve takdirde 1 yıldan fazla olamayacağından, duran zamanaşımı 30/9/2012 tarihinde işlemeye başlayacak ve 31/12/2012 tarihinde zamanaşımı süresi sona erecektir.

2. 1/1/2005 Tarihinden Önceki Dönemlere İlişkin Olarak Yapılan Takdire Sevk İşlemleri

6009 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen Geçici 28 nci maddede, *"1/1/2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup, komisyonca takdir edilen matrah üzerinden 31/12/2012 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Bu hüküm, 374 üncü maddede yer alan ceza kesmede zamanaşımı açısından da uygulanır."* hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, 1/1/2005 tarihinden önceki dönemlerden, normal zamanaşımı süresinin sona ermesinden önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olanların; takdirin karara bağlanması, kararın vergi dairesine tevdi, takdir edilen matraha istinaden verginin tarh edilmesi ve tarhiyata ilişkin ihbarnamenin mükellefe tebliğ edilmesi işlemlerinin tümünün, 31/12/2012 tarihine kadar tamamlanmaması halinde söz konusu vergiler ve fer'ileri zamanaşımına uğrayacaktır.

Sözü edilen geçici madde hükmü, Vergi Usul Kanununun 374 üncü maddesinde düzenlenen ceza kesmede zamanaşımı için de uygulanacaktır. 1/1/2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak kesilmesi gereken cezaların kesilmesi ve buna dair ihbarnamelerin tebliği işlemlerinin 31/12/2012 tarihine kadar yapılması hâlinde bu dönemler için ceza kesmede zamanaşımı sona ermemiş olacaktır.

Örnek 4

2004 takvim yılı gelir vergisi matrahının takdir edilmesi için 31/8/2009 tarihinde takdir komisyonuna başvurulmuş olup, Komisyon kararı 31/8/2011 tarihinde vergi dairesine tevdi edilmiştir.

Buna göre, söz konusu döneme ilişkin takdir edilen matraha istinaden verginin tarh edilmesi ve düzenlenen ihbarnamenin 31/12/2012 tarihinden evvel mükellefe tebliğ edilmesi hâlinde anılan döneme ait vergi zamanaşımına uğramamış olacaktır.

II- Kanunun 353 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklik

6009 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 8 numaralı bendinin sonuna *"Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 114.000 TL'yi aşamaz."* cümlesi eklenmek suretiyle belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine söz konusu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarının bir takvim yılında kesilebilecek tutarı için üst sınır belirlenmiştir.

Bir takvim yılında kesilecek cezalara ilişkin getirilen bu üst sınır, 2010 takvim yılı için de uygulanacaktır.

Buna göre, 1/1/2010 - 1/8/2010 tarihleri arasında belge basımı ile ilgili bildirim görevini yerine getirmeyen matbaa işletmecileri adına kesilen özel usulsüzlük cezalarının toplamının 114.000

TL'yi aşması halinde söz konusu cezalar; henüz kesinleşmemiş ise düzeltme yapılarak 114.000 TL'yi aşan cezalar terkin edilecek, kesinleşmiş olması durumunda ise bunlar için herhangi bir düzeltme veya iade işlemi yapılmayacak ve kesilen cezaların takip ve tahsil işlemlerine devam edilecektir.

III- Kanunun Mükerrer 355 inci Maddesinde Yapılan Değişiklik

1. Elektronik Ortamda Verilmesi Gereken Beyannameler ile Bildirim veya Formlar Dolayısıyla Uygulanacak Özel Usulsüzlük Cezası

6009 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355 inci maddesinde yapılan değişiklikle, elektronik ortamda verilecek beyannamelerle düzeltme amacıyla verilen bildirim veya formların süresinden sonra verilmesi durumunda kesilecek özel usulsüzlük cezaları yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan bu düzenlemeye göre,

- Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen beyannamelerin kanunî süresinden sonra verilmesi nedeniyle kesilecek olan ve mükellefiyet durumuna göre Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılan özel usulsüzlük cezaları; beyannamenin elektronik ortamda kanunî sürenin sonundan başlayarak birinci 30 günlük süre içerisinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bunu takip eden ikinci 30 günlük süre içerisinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanacaktır.
- Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, elektronik ortamda kanunî sürenin sonundan başlayarak 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmeyecek, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanacaktır.

2. Tahsilât ve Ödemelerini Banka, Benzeri Finans Kurumları veya Posta İdarelerince Düzenlenen Belgelerle Tevsik Etme Zorunluluğuna Uymayan Mükelleflere İlişkin Olarak Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için uygulanan cezalardan az olmamak üzere, işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

6009 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ile Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355 inci maddesinin dördüncü fıkrasının sonuna "*Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 770.000 TL'yi geçemez.*" cümlesi eklenmek suretiyle söz konusu tevsik zorunluluğuna uymayan mükelleflere kesilecek özel usulsüzlük cezasının bir takvim yılında kesilebilecek tutarı için üst sınır belirlenmiştir.

Bir takvim yılında kesilecek cezalara ilişkin getirilen bu üst sınır 2010 takvim yılı için de uygulanacaktır.

Buna göre, 1/1/2010 - 1/8/2010 tarihleri arasında tevsik zorunluluğuna uymayan mükellefler

adına kesilen özel usulsüzlük cezalarının toplamının 770.000 TL'yi aşması halinde söz konusu cezalar; henüz kesinleşmemiş ise düzeltme yapılarak 770.000 TL'yi aşan cezalar terkin edilecek, kesinleşmiş olması durumunda ise bunlar için herhangi bir düzeltme veya iade işlemi yapılmayacak ve kesilen cezaların takip ve tahsil işlemlerine devam edilecektir.

IV- Kanunun 367 nci Maddesinde Yapılan Değişiklik

6009 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle Vergi Usul Kanununun 367 nci maddesinin birinci fıkrası, *"Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir."* şeklinde değiştirilmiştir.

Maddenin yeni şekline göre, yapılan inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğinin tespiti hâlinde, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasını alarak doğrudan doğruya keyfiyeti Cumhuriyet başsavcılığına bildireceklerdir. Vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından bir tespit yapılmış olması hâlinde ise vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasını alarak, keyfiyeti Cumhuriyet başsavcılığına bildirecektir.

V- Kanunun 369 ncu Maddesinde Yapılan Değişiklik

6009 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle Vergi Usul Kanununun 369 uncu maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz."

Vergi Usul Kanununun 369 uncu maddesinin 6009 sayılı Kanunla değiştirilmeden evvelki hükmüne göre bir mükellefin kendisine yetkili makamların yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde değişiklikten önceki izahata veya içtihadı uygun hareket eden mükelleflere bu fiilleri cezayı gerektirse dahi vergi cezası kesilmemektedir.

Yapılan değişiklikle, maddenin birinci fıkrasında belirtilen hallerin mevcudiyeti halinde, vergi cezası kesilmemesine ilave olarak, 1/8/2010 tarihinden geçerli olmak üzere, gecikme faizi hesaplanmaması da hükme bağlanmıştır. Buna göre, bir mükellef veya vergi sorumlusunun yetkili makamlarca kendisine yapılan izahata (verilen özelgeye) uygun hareket etmesi ve bilahare bu izahatın yanlış olduğunun anlaşılması veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin

bir içtihadın değişmiş olması halinde, mükellef veya vergi sorumlusu adına yapılacak tarhiyat dolayısıyla vergi ziyai cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Diğer taraftan yetkili makamların, vergilendirme ile ilgili bir konuda, genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler, yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacak olup, geriye dönük olarak uygulanamayacaktır.

Genel tebliğ veya sirkülerin iptal davasına konu edilerek yargı mercilerince iptaline karar verilmesi durumunda, iptal kararının işlemin tesis edildiği tarihe kadar geriye yürütülmesi zorunlu olduğundan, maddeyle getirilen yeni kural bu durumlar için uygulanmayacaktır.

VI- Kanunun 413 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklik

Mükellefler ve vergi sorumluları, Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinin 6009 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükmüne istinaden, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında Maliye Bakanlığı veya yetkili kıldığı makamlardan yazı ile izahat isteyebilmekte, yetkili makamlar da bu talepleri özelge tayin etmek suretiyle cevaplandırmaktaydı. Bu hususa ilişkin esasların bir kısmı 188 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde² belirlenmişti.

395 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği³ ile mükellef ve vergi sorumlularının izahat talebinde bulunmaları üzerine idarenin vereceği yazılı cevaplara (özelgelere) ilişkin müracaatın nereye yapılacağı, yetkili makamın neresi olduğu, özelge talebinin hangi konuları kapsadığı gibi hususlara açıklık getirilmiş ve 188 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin özelgeye ilişkin kısımları yürürlükten kaldırılmıştır.

6009 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesi değiştirilmiş ve maddenin son fıkrasında, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirleneceği hükmüne yer verilmiştir. Bu hükmeye istinaden Maliye Bakanlığınca çıkarılan "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik" 28/8/2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre, 413 üncü maddede yer alan mükelleflerin izahat taleplerine dair hükümlerin uygulanması, anılan Yönetmelik hükümlerine göre yapılacaktır.

Not: 395 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği bu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Saygılarımızla.

ERK Yeminli Mali Müşavirlik

& Denetim & Danışmanlık

² 20/12/1988 tarihli ve 20025 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ 16/1/2010 tarihli ve 27464 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.