

KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME CEZALARDA İNDİRİM VE UZLAŞMA SİSTEMİNDE 7194 SAYILI YASA İLE YAPILAN DÜZENLEMELER

I-GİRİŞ

7194 sayılı Kanun 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı ResmiGazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ismini taşıyan 7194 sayılı Kanun Vergi Usul Kanununda Tarhiyat Usulleri ve mükellefin haklarını düzenleyen kanun maddelerinde değişiklik yapmıştır.

Bu yazıda 7194 sayılı kanun ile yeni getirilen ve Vergi Usul Kanunu 379’ncü madde ile hüküm altına alınan kanun yolundan vazgeçme uygulaması ele alınmaktadır. Yine yazı kapsamında madde 370’de yer alan izaha davet uygulaması ve madde 376’da yer alan vergi ve cezalarda indirim hükümlerinde yapılan değişikliklerin yorumlanması yer almaktadır.

Kanun yolundan vazgeçme, vergi cezalarında indirim ve izaha davet sistemlerinde yapılan yasal düzenlemeler İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Platformunda ele alınmış ve olası resen veya ikmalen tarhiyat durumunda aynı tarhiyatın ne şekilde ödemeye sonuçlanabileceği örneklenmiştir. Kanun yolundan vazgeçilmesi ile ilgili tebliğ taslağı GİB internet sitesinde mevcuttur. Çalışmada izaha davet sisteminin ele alındığı 482 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği açıklamaları örneklemede kullanılmıştır.

Aşağıda söz konusu üç kanun maddesi ile yapılan yasal düzenlemeler ele alınmıştır. Sonrasında ise ikmalen ve resen tarhiyat ile 1000 TL vergi ve 1000 TL vergi ziyayı karşılaştırılması durumunda olası gelişmeler örneklenmeye çalışılmış ve platform katılımcılarının konu ile ilgili katkı ve yorumları yazı içeriğinde yer almıştır.

II-KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME

7194 sayılı Kanununun 27’nci maddesi ile Vergi Usul Kanunu 379’ncü maddesi bu başlık altında düzenlenmiş olup 01.01.2020 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. İkmalen veya resen yapılacak bu tarhiyatın öncesinde mükellefin izaha davet, tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma veya cezalarda indirim haklarının tanıdığı olanakların yeterli olmaması durumunda vergi uyuşmazlığı yaratılarak vergi yargısına başvurusu halinde kullanabileceği 379’ncü madde kanunda yerini almıştır. Buna göre;

“Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince

verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);

1. Kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75'i,

2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'i ve tasdik edilen tutarının %75'i,

mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.

Bu şekilde tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Şu kadar ki, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fıkra kapsamında ödenmesi şarttır”.

Bu maddenin uygulanması için tebliğ taslağı hazırlanmış ve GİB internet sayfasında mevcuttur. Kanun yolundan vazgeçme maddesi amacına uygun çalıştığı takdirde mükellefin yargıya taşıdığı dosyaları geri çekmesini sağlayacak, tahsilatı hızlandıracak ve vergi yargısında mevcut iş yükünü azaltıcı etki yapabilecektir.

Ancak madde başlığından sonraki metinde yer alan parantez için hükmün (Danıştay'ın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç) karışık olduğu belirtilmiş, maddenin konuluş amacıyla bağlantısı anlaşılammıştır. Platformda bu parantez içi hükmün kaldırılması ve ayrıca madde de mükellef için daha çok indirim sağlayacak şekilde düzenlemesinin yararlı olacağı yönünde görüş açıklanmıştır.

III-İZAHA DAVET

15.07.2016 tarihinde yeni şeklini alan Vergi Usul Kanunu 370'nci maddesi 7194 sayılı yasanın 25'nci maddesiyle değişikliğe uğramıştır. Vergi incelemesi öncesi kullanılacak bir sistem olarak ihdas edilen 370'nci madde henüz çok fazla işlerlik kazanmamıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı yıllık faaliyet raporunda yer alan bilgilere göre hazırlık aşamasında çalışmalar yapılmış olup bu tarihten sonra izaha davet sisteminin kullanılmasının hızlanacağı anlaşılmaktadır. Maddeye göre;

“a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahatda bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyayına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez”.

b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespite ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

7194 sayılı Kanun ile maddeden yararlanma süreleri 15 günden 30 güne çıkarılmış ve sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinde 100.000.-TL ilk sınır genişletilmiş bu sınır aşılsa bile mal ve hizmet alımlarının %5'inden fazla olmaması halinde dahi maddeden yararlanma imkanı getirilmiştir. Bu suretle %5'lik seviyenin altında kalan belgeler 100.000.-TL'yi

aşsa dahi madde çalışacaktır. Küçük sayılabilecek hataları tolere eden bu anlayış platform katılımcıları tarafından olumlu bulunmuştur.

Yukarıda belirtildiği üzere izaha davet üzerine izahta bulunulması süresi ve ayrıca izahı yeterli bulunmayanların beyan süresi her ikisi de 15'er günden 30 güne çıkarılmıştır.

IV-VERGİ ZİYAI, USULSÜZLÜK VE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDA İNDİRME

Vergi Usul Kanunu 376'ncı maddesi 7194 sayılı kanunun 26'ncı maddesi uyarınca değişikliğe uğramış ve 07.12.2019 tarihinden geçerli olmak üzere, üzerinde uzlaşılan vergiler içinde 376/2 uyarınca indirim hakkı getirilmiştir. Vergi ziyai cezası sayısına bakılmaksızın yarısı indirimle konu edilmiştir. Yeni düzenleme sonrası Vergi Usul Kanunu 376'ncı maddesi aşağıdaki şekli almıştır.

“1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,

2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasının %75'ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i, indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır”.

V- DÜZENLEMELERİN ÖRNEKLENMESİ SURETİYLE KARŞILAŞTIRILMASI

Örnek: 1000 TL vergi ve 1.000 TL ceza uzlaşmaya konu edilmiş olsun.

Vergi ve ceza tarhiyatı yapılmadan söz konusu örnekte V.U.K.370 uyarınca mükellefin izaha davet edildiği ve yapılan izahın kabul edilmediği durumda işleyiş şu şekilde olacaktır. Ön tespitin yapılmasından sonra mükellef V.U.K.371'nci maddesi hükümlerinden yararlanmasının mümkün olmadığı hatırlatılan ve izahı istenen konularda açıklama talep eden yazıyı tebliğ almıştır. Mükellef izahta bulunmuş ancak izah kabul edilmemiştir. Bu durumda 1000 TL vergi 200 TL ceza tarhiyatı yapılmıştır. Bu tarhiyata karşı mükellefin Ek madde

1 uyarınca uzlaşma hakkı vardır ve kullanmıştır. Uzlaşma sonunda vergi aslı 1000 TL aynı kaldığı ve 200 TL cezanın ise 40 TL'ye indiği kabul edilirse 1000 TL vergi aslı, gecikme faizi ve 40 TL ceza ödenecektir. V.U.K. 376/2'ye göre ödeme yapıldığında ise 40 TL ceza %25 indirimle ödenecek ve rakam 30 TL olacaktır. Bu örnekte 1000 TL vergi aslı, 30 TL ceza ve hesaplanacak gecikme faizi ödenecektir.”

Bu örnekte teminat gösterilerek 376/1 uygulanması durumunda 1000 TL vergi ve gecikme faizi ile birlikte cezanın yarısı 500 TL ödenecektir.

Aynı örnekte mükellefçe dava açılmış olması durumunda ise (Danıştayın Bozma Kararı Üzerine verilen kararlar hariç olmak üzere), 379. maddeye göre kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda;

●Mükellef lehine karar verilmiş olması durumunda 1.000 TL verginin % 60'ı olan 600 TL tahakkuk ettirilir, ceza silinir. Verginin % 80 ini olan 480 TL nin bir ay içinde ödenmesi durumunda kalan %20 si ayrıca silinir dolayısıyla mükellef toplam 480 TL vergi ve gecikme faizi öder.

●Mükellef aleyhine karar verilmiş olması durumunda 1.000 TL verginin tamamı ve 1000 TL cezanın % 75'i olan 750 TL tahakkuk ettirilir. Vergi ve Cezanın % 80'in bir ay için de ödendiği takdirde cezanın % 20 si silinir. Vergiden indirim yapılmaz. Bu durumda 750 TL cezanın % 20'si 150 TL silinmek suretiyle 600 TL ceza ve toplamda 1000 TL vergi, 600 TL ceza ve gecikme faizi ödenmiş olur.

Yukarıda ele alınan ve yorumlanan kanun maddeleri örneklenmeye çalışılmıştır. Modelde uzlaşmalarda vergi aslı sabit kalmış ve cezalarda %80 oranında indirim yapıldığı varsayılmıştır. Modelleme sonucunda Vergi Usul Kanunu izaha davet ve uzlaşma hükümlerinin yakın sonuç verdiği görülmüştür. Benzer bir durum Vergi Usul Kanunu 376 ve 379'ncü maddeleri içinde söylenebilir.

Platformda yapılan görüşmeler sonucunda İzahata davet V.U.K. 370 ve kanun yolundan vazgeçme V.U.K. 379 maddelerinin daha cazip hale getirilmesi önerilmiştir.