

**BİRLEŞİK BAĞIMSIZ
DENETİM VE YMM A.Ş.**
25. YIL

2 Kasım 2021

SİRKÜLER 2021 / 52

KONU 7338 sy kanununun Vergi Usul Kanununa ilişkin düzenlemeleri

26 Ekim 2021 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un Vergi Usul Kanunu’yla ilgili hükümleri aşağıda özetlenmiştir:

1. Vergi mahremiyeti

Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesinde, görevleri dolayısıyla mükellef ve mükellefle ilgili kişiler hakkında öğrendikleri sırları veya gizli kalması lâzım gelen diğer hususları ifşa etmesi ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanması yasak olan kişiler sayılmaktadır.

7338 sayılı Kanun’un 13. maddesiyle vergi mahremiyeti kapsamına giren kişiler arasında, Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri de dahil edilmiştir.

Söz konusu düzenleme, Kanun’un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

2. Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ

Kanun’un 14. maddesiyle yabancı memleketlerde bulunan Türk vatandaşlarına yapılacak tebligatta hangi usullerin izleneceği ile vergi dairelerinin yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evraklarının, Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmeksizin, vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde defterdarlıklar tarafından doğrudan yurt dışı temsilciliklerine gönderilmesine ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu’nun “Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ” başlıklı 97. maddesine eklenmiştir.

İlgili madde, Kanun’un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

3. İlanın şekli

7338 sayılı Kanun’un 15. maddesiyle VUK’un “İlanın şekli” başlıklı 104. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre ilan yoluyla yapılan tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere

3.600 TL'den fazla vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde, ilan yazısının Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri açısından Gelir İdaresi Başkanlığının, diğerleri için ilgili idarenin resmi internet sitesinde de duyurulabileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenleme, 1 Haziran 2022 tarihinde yürürlüğe girecektir.

4. Vergi hatalarının düzeltilmesinde yetki

VUK'un "Düzeltilme yetkisi ve reddiyat" başlıklı 120. maddesi uyarınca vergi hatalarının düzeltilmesinde vergi dairesi müdürü yetkilidir. Kanun'un 16. maddesiyle, standart ve hata yapma olasılığının az olduğu düzeltme işlemlerinde (mükerrer ödemedden kaynaklanan, düşük tutarlı olan vb. düzeltme işlemlerinde) yetki devri yapılabilmesi ile bağlı olunan vergi dairesi tarafından yapılması gereken düzeltmelerin diğer vergi daireleri tarafından da yapılabilmesine izin verme konularında Gelir İdaresi Başkanlığına yetki verilmiştir.

Bu hüküm, Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

5. Vergi incelemesinin yapılacağı yer

VUK'un 139. maddesinde, vergi incelemelerinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı belirtildikten sonra bu genel kuralın istisnalarına yer verilmektedir.

Kanun'un 17. maddesiyle söz konusu maddede değişiklik yapılarak, genel kural olarak incelemenin dairede yapılması esasına geçilmiştir. Ancak incelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mâni olmayacaktır. Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilecektir.

Söz konusu hüküm, 1 Temmuz 2022 tarihinde yürürlüğe girecektir.

6. İncelemeye başlama tutanağı

VUK'un "İncelemede uyulacak esaslar" başlıklı 140. maddesinde, vergi incelemesi yapanların vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa (incelemeye başlama tutanağı) bağlayarak bir örneğini vergi incelemesi yapılana vermeleri gerektiğine ilişkin hüküm yer almaktadır.

Kanun'un 18. maddesiyle, incelemeye başlama tutanağının düzenlenme zorunluluğu kaldırılmaktadır. Onun yerine incelemeye başlandığı, vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususunu içeren bir yazı ile mükellefe bildirilecektir. Ayrıca, incelemeyi yapan tarafından yazının bir örneği bağlı olduğu birime ve ilgili vergi dairesine de gönderilecektir.

Bu hükümler, 1 Temmuz 2022 tarihinde yürürlüğe girecektir.

7. Elektronik defterlerde tasdik

Kanun'un 20. maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'na 226/A maddesi eklenmiştir. Buna göre 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 VUK uygulamasında tasdik hükmünde kabul edilmektedir. Berat ve onayın belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde alınmaması veya yapılmaması durumunda defterler tasdik ettirilmemiş sayılacaktır.

Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

8. İspat edici kağıtlar

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinde, bu Kanun'a göre kullanılan veya Maliye ve Gümrük Bakanlığınca kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağına ilişkin hüküm yer almaktadır.

Kanun'un 21. maddesiyle, yukarıdaki hükme elektronik belge olarak düzenlenmesi gereken belgeler de eklenmiştir. Buna göre Kanun'da öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde elektronik belge olarak düzenlenmesi gereken belgeler de vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Bu hüküm, Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

9. Yararlanılması YMM'lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konulara ilişkin raporun zamanında ibraz edilmemesi halinde kesilecek ceza ve ek süre uygulaması

VUK'un "Vergi beyannamelerinin imzalanması ve yeminli mali müşavir tasdik raporları" başlıklı mükerrer 227. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar." hükmü yer almaktadır.

Kanun'un 22. maddesiyle, yukarıdaki cümledeki "tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar." ibaresi "tasdik raporunun zamanında ibraz şarttır." şeklinde değiştirilmiştir.

Ayrıca tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi halinde mükellefe ek süre verileceğine ilişkin hüküm de aynı fıkraya ikinci cümle olarak eklenmiştir. Buna göre mükellefe tebliğ edilmek şartı ile 60 günlük bir mühlet verilecek ve tasdik raporu bu süre içinde de ibraz edilmezse mükellefler tasdike konu haktan yararlanamayacaklardır.

Kanun'un 40. maddesiyle, VUK'un özel usulsüzlük cezalarının sayıldığı 353. maddesine bu konuya ilişkin ceza hükmü eklenmiştir. Buna göre yeminli mali müşavir tasdik raporunun yukarıda yer verilen ilk cümledeki sürede ibraz edilmemesi durumunda, tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına 50.000 TL'den az ve 500.000 TL'den fazla olmamak üzere, yararlanılması tasdik raporunun ibraz şartına bağlanan tutarın %5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Yukarıdaki düzenlemeler, Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

10. Gider pusulası ve gider pusulası yerine geçen belgeler

VUK'un "Gider pusulası" başlıklı 234. maddesinde; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, **vergiden muaf esnafa** yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için gider pusulası düzenlemeleri gerektiğine ilişkin hüküm yer almaktadır.

Kanun'un 23. maddesiyle bu maddede bazı değişiklikler yapılmıştır. Buna göre yukarıdaki madde uyarınca sadece "vergiden muaf esnafa" gider pusulası düzenlenebilme imkânı varken, bu ifade yerine "... bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara..." denmek suretiyle gider pusulası kullanım alanı genişletilmiş ve mevzuat fiili duruma yaklaştırılmıştır. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası eskiden olduğu gibi bu kişiler tarafından verilmiş fatura kabul edilecektir.

İkinci olarak gider pusulasının düzenlenme süresi Kanun'a eklenmiştir. Buna göre gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır.

Üçüncü olarak da bazı durumlarda gider pusulası yerine kabul edilebilecek belgelere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, gider pusulasında bulunması gereken bilgileri ihtiva etmek şartıyla mal veya hizmet bedelinin satıcıya **banka, ödeme kuruluşu ve PTT tarafından düzenlenen belgeler (dekont, alındı vb.)** ile belgelendirilmesi durumunda bu belgeler ile belge düzenleme yükümlülüğü bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının tabi oldukları diğer ilgili mevzuat dahilinde düzenledikleri belgeler gider pusulası yerine kabul edilecektir. Bu hallerde mükellefler tarafından ayrıca gider pusulası düzenlenmeyecektir.

Bu düzenlemeler, 1 Kasım 2021 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Ayrıca Kanun'un 40. maddesiyle, VUK'un özel usulsüzlük cezalarının yer aldığı 353. maddesine eklenen düzenleme ile gider pusulasının hiç düzenlenmemiş sayıldığı durumlara bağlı olarak özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi temin edilmektedir.

Bu hüküm ise Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

11. "Alış bedeli"nin değerlendirme ölçülerine dahil edilmesi ve tanımı

VUK'un 261. maddesinde değerlendirme ölçüleri 8 başlık halinde sayılmaktadır. Yine aynı Kanun'un menkul kıymetlerin değerlendirme esaslarının yer aldığı 279. maddesinde ise bazı kıymetlerin (hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri gibi) alış bedeli ile değerlendirilmesine ilişkin hüküm bulunmaktadır. Bu hükümde alış bedeliyle değerlendirilecek kıymetler sayılmış olmasına rağmen Kanun'un değerlendirme ölçülerinin yer aldığı 261. maddesinde alış bedeli sayılmamaktadır.

Kanun'un 26. maddesiyle "Alış bedeli" VUK'un 261. maddesine 9. sıra olarak eklenmiştir. Kanun'un 28. maddesinde ise alış bedelinin tanımı; "Bir iktisadi kıymetin satın alma bedelidir.

İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili diğer giderler alış bedeline dahil değildir." şeklinde yapılmıştır.

Bu düzenlemeler, Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

12. Maliyet bedeli

Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde maliyet bedelinin tanımı "İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde yapılmaktadır.

Kanun'un 27. maddesiyle bu maddeye eklenen aşağıdaki hükümler; daha önce tebliğ veya muktezalarla yapılan bazı açıklamaların Kanun'a eklenmesi ve maliyet bedeline ilave edilmesi ya da doğrudan gider yazılması konusunda mükellefe ihtiyarilik hakkı veren harcamaların sayıldığı 270. madde hükümlerinin bu maddeye eklenmesinden oluşmaktadır.

VUK 262. maddeye eklenen fıkralar aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

"Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dahil 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 ve sigorta giderleri,

d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkulmasından 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."

Söz konusu düzenleme, yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

13. Yeniden değerlendirme

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde enflasyon düzeltilmesi ve yeniden değerlendirme oranına ilişkin düzenleme yer almaktadır. 7338 sayılı Kanun'un 31. maddesiyle, söz konusu maddenin başlığı "Enflasyon düzeltilmesi, yeniden değerlendirme oranı ve yeniden değerlendirme" şeklinde değiştirilmiş ve bu maddeye (Ç) fıkrası eklenmiştir.

Buna göre kollektif, adi komandit ve adi şirketler dahil olmak üzere tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine (devamlı olarak enflasyon düzeltilmesi yapanlar ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç), enflasyon düzeltilmesi yapma şartlarının (Yİ-ÜFE'deki artışın son bir yılda %10'u ve son üç yılda %100'ü geçmesi) gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dahil bulunan amortismanlara 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 söz konusu maddede belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebilme imkanı getirilmiştir.

Kanun'un 52. maddesiyle ise Vergi Usul Kanunu'na geçici 32. madde eklenmiştir. Buna göre yukarıdaki (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerlendirme yapacak mükellefler istemeleri halinde ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanlara tabi diğer iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyebileceklerdir.

Geçici 32. madde kapsamında yapılan yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazlar ve amortismanlara tabi diğer iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelecek değer artışı, taşınmazlar ve amortismanlara tabi diğer iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecektir.

Bu fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden **%2 oranında vergi hesaplanması** gerekmektedir. Bu vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilecektir. Verginin ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden 2. ve 4. ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir.

1 Ocak 2022 tarihinde yürürlüğe girecek olan yeniden değerlendirme uygulamasına ilişkin esaslar Kanun'un 31 ve 52. maddelerinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

14. Amortisman uygulaması ve oranları

VUK'un 320. maddesinde amortisman süresine ilişkin hükümler yer almaktadır. Kanun'un 34. maddesiyle söz konusu maddeye aşağıdaki hükümler eklenmiştir:

a. Günlük amortisman ayırma imkânı

Kıst amortismanına tabi binek otomobiller hariç olmak üzere, işletme aktifine yeni kaydedilecek amortismanına tabi iktisadi kıymetler için mükelleflere, kullanıma hazır oldukları tarihten itibaren **günlük esasa göre amortisman** ayrılabilme imkânı tanınmıştır. Bu durumda gün olarak faydalı ömür süresi, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yıl olarak tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin 365 ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır.

b. Amortisman süresinin uzatılabilmesi

Mükelleflere; Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömür süresinin 2 katını ve 50 yılı aşmamak, her yıl için aynı nispet uygulanması şartıyla, daha uzun faydalı ömürler dikkate alınarak amortisman sürelerini uzatabilme hususunda serbesti tanınmıştır. Mükellefler bu tercihlerini iktisadi kıymetin envantere alındığı geçici vergi dönemi sonu itibarıyla kullanacaklardır. Bu şekilde belirlenen amortisman süresi ve oranı izleyen dönemlerde değiştirilemeyecektir.

Bu hükümler, Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

15. Şüpheli alacaklar

Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde şüpheli alacak düzenlemesi yer almaktadır. Buna göre ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile
- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar, şüpheli alacak sayılmaktadır.

7338 sayılı Kanun'un 35. maddesiyle, yukarıdaki hükümde yer alan takibe değmeyecek derecede küçük alacaklar için üst sınır belirlenmektedir. Buna göre 2021 yılı için; yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan 3.000 TL'yi aşmayan alacaklar dava ve icra yoluna gidilmeksizin şüpheli alacak olarak değerlendirilebilecektir. Söz konusu tutar her yıl yeniden değerlendirilecektir.

Aynı madde ile ayrıca işletme hesabına göre defter tutan mükelleflerin de bu uygulamadan yararlanması sağlanmaktadır. Buna göre söz konusu mükellefler şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde kaydedeceklerdir.

Söz konusu hüküm, Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

16. Yenileme fonu uygulaması

VUK'un "Amortisman tabi malların satılması" başlıklı 328. maddesinin 4 ve 5. fıkralarında yenileme fonu uygulamasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Kanun'un 36. maddesiyle bu hükümde bazı değişiklikler yapılmış ve uygulamada ortaya çıkan bazı tereddütler ortadan kaldırılmıştır.

Bunlardan en önemlisi 3 yıllık süreye ilişkindir. Madde metninde satıştan sağlanan kârın, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceğine ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Buradaki 3 yıllık süreden ne anlaşılması gerektiği, satışın yapıldığı yılın bu 3 yıllık süreye dahil olup olmadığı konusunda tereddütler bulunmaktaydı.

Yeni düzenlemede, satıştan doğan kârın, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabileceğine ilişkin ibareye yer verilmek suretiyle, 3 yıllık sürenin hesabına satışın yapıldığı yılın dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

328. maddenin eski halinde, yenileme fonu uygulanabilmesi için satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olması veya işletmeyi yönetenlerce bu hususta karar verilip teşebbüse geçilmiş olması şartı bulunuyordu. Yeni Kanun'la, sadece satılan iktisadi kıymetin yenilenmesi için değil benzer mahiyette bir iktisadi kıymetin iktisabında da yenileme fonu uygulamasından yararlanılabileceği hüküm altına alınmaktadır.

Ayrıca pasifte geçici bir hesapta tutulan kârın, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dahil olmak üzere iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edileceği belirtilerek yeni alınacak iktisadi kıymetlerin sayısında sınır olmadığı vurgulanmaktadır.

Diğer taraftan geçici hesapta tutulan kârın, satışı yapılan iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılacak tutarından fazla olması durumunda, bu fazlalığın satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına ekleneceği hususu netleştirilmektedir.

Kanun'un, yenileme fonuna ilişkin 36. maddesi ile getirilen yeni uygulama aşağıdaki gibi olacaktır:

"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 kar, 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 kar, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kar ve zarar hesabına eklenir.

b) Pasifte geçici bir hesapta tutulan kar, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dahil olmak üzere bu fıkranın (a) bendindeki esaslar dahilinde 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 kar, satışı yapılan iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalık, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kar ve zarar hesabına eklenir.

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

Yukarıdaki hükümler, Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

17. Amortismanına tabi malların sigorta tazminatı

Yukarıda değinilen değişiklikler de dikkate alınarak Kanun'un 37. maddesiyle VUK'un "Amortismanına tabi malların sigorta tazminatı" başlıklı 329 maddesinde de bazı değişiklikler yapılmıştır. Mevcut uygulamadaki bazı tereddütlü hususları gidermekte olan söz konusu hüküm aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

"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 kar ve zarar hesabına eklenir.

b) Pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dahil olmak üzere (a) bendindeki esaslar dahilinde 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 kar ve zarar hesabına eklenir.

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

Bu hükümler, Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

18. Cezalarda tekerrür

VUK'un 339. maddesinde "Vergi ziyanına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde 50, usulsüzlük cezası yüzde 25 oranında artırılmak suretiyle uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Kanun'un 38. maddesiyle yukarıdaki hüküm değiştirilerek, madde gereğince yapılacak artırım tutarının kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yükseğinden) fazla olamayacağı temin edilmektedir. Bir başka ifadeyle, kesinleşen bir cezadan sonra maddede yer alan süreler içerisinde yeniden ceza kesilmesi durumunda, madde gereğince bu ceza üzerine eklenecek olan artırım tutarı, kesinleşen cezadan fazla olmamak üzere, kesilen cezanın %50'si olacaktır.

Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

19. Elektronik kayıt ve defter uygulamalarındaki kayıt nizamına uyulmaması fiillerine kesilecek ceza

VUK'un usulsüzlük cezalarının yer aldığı 352. maddesinin I. derece usulsüzlüklerin yer aldığı bölümün (6) numaralı bendinde kâğıt ortamında yapılan/tutulan kayıt ve defterlere yönelik olarak kayıt nizamına ilişkin hükümlere (VUK md. 215-219) uyulmaması durumunda kesilecek cezalara yer verilmektedir.

7338 sayılı Kanun'un 39. maddesiyle, VUK'un mükerrer 242. maddesinde yer alan yetki kapsamında uygulanmakta olan elektronik kayıt ve defter uygulamalarındaki kayıt nizamına uyulmaması fiillerine uygulanacak cezaların aynı mahiyette olması ve bu fiillere karşılık olarak birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi temin edilerek, uygulamada yaşanan tereddütler giderilmiştir.

Bu düzenleme de yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

20. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini yerine getirmeyenler için uygulanacak özel usulsüzlük cezası

VUK'un özel usulsüzlük cezalarının yer aldığı 353. maddesinin 1 numaralı fıkrasının 8. bendinde, belge basımı ile ilgili bildirim görevini yerine getirmeyen ya da eksik yerine getirenlere kesilecek özel usulsüzlük cezalarına yer verilmektedir.

Kanun'un 40. maddesiyle belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirim eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine 1.400 TL özel usulsüzlük cezası kesileceğine hükmedilmektedir. Bu düzenlemeyle 2021 yılında uygulanan ceza tutarı yasa metnine eklenmiş olmaktadır.

Bununla birlikte geç bildirimde bulunanlar için gecikme süresine göre değişen indirimli ceza tutarları aynı madde ile aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

"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."

Bu hükümler, Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

21. Vergi incelemesi ve pişmanlık hükümlerinden yararlanma

VUK'un 371. maddesi uyarınca, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında vergi ziyayı cezası kesilmemektedir.

Bu uygulamadan yararlanabilmenin şartlarından biri de dilekçe vermeden önce mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanmamış olması veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olmasıydı. Bu hüküm kapsamında herhangi bir vergi türünden incelemeye alınmış olan mükellef, diğer vergi türleri için de pişmanlık hükümlerinden yararlanamıyordu.

7338 sayılı Kanun'un 42. maddesiyle devam etmekte olan vergi incelemesinin ilgili olduğu vergi türünden farklı vergi türü için pişmanlıkla beyanname verilebilmesine olanak sağlanmaktadır. Buna göre örneğin özel tüketim vergisi yönünden incelenmekte olan bir mükellef, kurumlar vergisi ile ilgili olarak pişmanlık talepli beyanname verebilecektir. Başka bir deyişle mükellefin özel tüketim vergisi açısından incelemede olması kurumlar vergisi açısından pişmanlık hükümlerinden yararlanmasını engellemeyecektir.

Yukarıdaki hüküm, Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

22. Bazı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamına alınması

VUK'un ek 1. maddesinde (tarhiyat sonrası) "Uzlaşma" ve ek 11. maddesinde "Tarhiyat öncesi uzlaşma" müesseseleri tanımlanmaktadır. Kanun'un 44 ve 45. maddeleriyle, 5.000 TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamına alınmıştır.

Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınacaktır. 5.000 TL'yi aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanun'un 376. maddesindeki %50'lik indirim oranı %75 olarak uygulanacaktır.

Bu düzenlemeler, Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

23. Uzlaşma ve cezalarda indirim uygulaması

VUK'un 376. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca, uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergi veya vergi farkı ile vergi ziyai cezasının %75'i Kanun'da belirtilen ödeme süreleri içinde ödenirse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilmekteydi.

Kanun'un 43. maddesiyle yukarıdaki hükümde yer alan "vergi ziyai cezasının" ibaresi "vergi cezalarının" şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklik, VUK'un 376. maddesinin, uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için de uygulanabilmesini temin etmek amacıyla yapılmıştır.

Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

24. Karşılıklı anlaşma usulü

Kanun'un;

- 46. maddesiyle VUK'a "Karşılıklı anlaşma usulüne başvuru" başlıklı ek 14. madde,
 - 47. maddesiyle VUK'a "Karşılıklı anlaşma usulü ve dava açma" başlıklı ek 15. madde,
 - 48. maddesiyle VUK'a "Karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun neticelendirilmesi" başlıklı ek 16. madde,
 - 49. maddesiyle VUK'a "Başvuru öncesi açılan davalar ve uzlaşma talebi" başlıklı ek 17. madde,
 - 50. maddesiyle VUK'a "Diğer hususlar" başlıklı ek 18. madde,
- eklenmiştir.

Yukarıdaki maddelerde ayrıntılı olarak yer alan düzenlemeler, 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren yapılacak başvurulara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

25. Yeni makine teçhizat alımında amortisman uygulaması

7103 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 30. madde uyarınca, 1 Mayıs 2018 tarihinden geçerli olmak üzere;

- 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce münhasıran imalat sanayiinde veya
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerce münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde,

kullanılmak üzere, 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilen yeni makina ve teçhizat ile aynı tarihe kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında iktisap edilen makina ve teçhizat için

uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Maliye Bakanlığınca, faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilmekteydi.

Kanun'un 51. maddesi ile yukarıda özetlenen VUK'un geçici 30. maddesindeki uygulamadan, 26 Ekim 2021 tarihinden 31 Aralık 2023 tarihine (bu tarihler dahil) kadar yararlanılabilmemesinin önü açılmıştır.

Bu hüküm, Kanun'un yayım tarihinde (26 Ekim 2021) yürürlüğe girmiştir.

Saygılarımızla,

BİRLEŞİK BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.

Not: Bundan önceki sirkülerlerimizden elinize ulaşmayan varsa, şirketimize durumu bildirerek temin etmenizi rica ederiz.
