

İHSAN AKAR
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

Bursa YMM Odası Sicil No: 160/112 Mühür No: 2550 Nilüfer V.D. 143 871 09126
İhsaniye Mah. Can Sk. Pamukaslan Apt. No: 2 Kat: 6 D: 13 Nilüfer / Bursa
Tel: 0 224 240 13 29 (pbx.) 240 13 79

Sirküler No :2010/70

05.10.2010,Bursa

Konu: Zamanaşımı,Yanılma Hali,Özelge Talebi Ve Kaçakçılık Suçlarının Bildirimdeki Değişiklikler hk

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Vergi Usul Kanununun zamanaşımı,özel usulsüzlük cezalarında yapılan uygulamalar,yanıлма hali,özelge talebi ve kaçakçılık suçlarının bildirimde değişiklik yapılmıştır. 2010/65 sayılı sirkülerimizde özel usulsüzlük cezalarında yapılan değişiklikler hakkında gerekli açıklamalar yapılmıştır. Diğer taraftan zamanaşımı,yanıлма hali,özelge talebi ve kaçakçılık suçlarının bildirimdeki değişikliklere ise aşağıda ayrıntılarıyla yer verilmiştir.

1. Zamanaşımı sürelerinde 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. 1/1/2005 Tarihinden Sonraki Dönemlere İlişkin Olarak Yapılan Takdire Sevk İşlemleri

Söz konusu kanun değişikliğinden evvel vergi dairesince matrah takdiri için takdir 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.

1.2. 1/1/2005 Tarihinden Önceki Dönemlere İlişkin Olarak Yapılan Takdire Sevk İşlemleri

6009 sayılı Kanununun 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.

2. Kaçakçılık Suçlarının Bildiriminde Yapılan Değişiklik

6009 sayılı Kanununun 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.

3. Yanılma halinde Yapılan Değişiklik

6009 sayılı Kanununun 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 içtihada uygun hareket eden mükelleflere bu fiilleri cezayı gerektirse dahi vergi cezası kesilmemekteydi.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 özgelgeye) 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.

6. Özelge Talebi Uygulamasında 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 hükme istinaden Maliye Bakanlığınca çıkarılan "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik" 28/8/2010 tarih ve 27686 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre, 413 üncü maddede yer alan mükelleflerin izahat taleplerine dair hükümlerin uygulanması, anılan Yönetmelik hükümlerine göre yapılacaktır.395 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği bu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Bilgilerinize sunulur. Saygılarımızla

İHSAN AKAR

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR