

VERGİ USUL KANUNU TASLAĞI HAKKINDA GÖRÜŞ VE ÖNERİLER

1. GENEL DEĞERLENDİRME

Vergi mevzuatının yeni baştan yazımı önemlidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu ile başlayan, vergi kanunlarının ve genel tebliğlerin günün ihtiyaçları doğrultusunda yeniden yazımı, her yönüyle olumludur.

Önümüzdeki süreçte başta Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun yeniden yazımı ve damga vergisi başta olmak üzere diğer vergilerde de önemli düzenlemeler yapılacağı memnuniyetle görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu birçok yönüyle önemlidir.

Vergi Usul Kanunu, başta kayıt dışı ekonomiyle mücadele yönüyle önemlidir. Kayıt dışılığı ve dolayısıyla kayıtlı mükellefler aleyhine olan haksız rekabeti önlemeye yönelik bütün düzenleme ve işlemler TUSİAD tarafından desteklenmektedir. Bu çerçevede Vergi Usul Kanunu'nun yeni baştan yazımı bir fırsat olarak görülmektedir.

Bunun yanında, mükellef hakları, vergi kanunlarının yorum, ispat ve delil sistemi, adil ve caydırıcı vergi ceza sistemi, vergi matrahını doğrudan ilgilendiren değerlendirme hükümleri, vergi ihtilafları ve ihtilafları ortadan kaldırma yolları, vergi incelemeleri ve daha birçok düzenlemesi nedeniyle Vergi Usul Kanunu işletmeler açısından önemlidir.

Hükümet Programında ve Eylem Planında belirlenen ilkeler desteklenmektedir.

25 Kasım 2015 tarihinde açıklanan 64. Hükümet Programında yeni Vergi Usul Kanunu'nun çıkartılacağı belirtilmiş, yeni Kanun'un özellikleri şu şekilde ifade edilmiştir :

“Ekonomik ve sosyal politikalara uyum sağlamak, sade ve daha kolay uygulanabilir bir hale getirmek amacıyla yeni Vergi Usul Kanunu çıkaracağız. Bu kapsamda; mükellef haklarını artıran; vergi denetiminde adaleti, eşitliği ve güven duygusunu sağlayan; vergi idaresi uygulamalarında şeffaflığı ve hesap verebilirliği artıran; uyuşmazlıkların çözümünü kolaylaştıran; değerlendirme hükümlerini mükellef lehine iyileştiren; vergiye uyum maliyetlerini düşüren düzenlemeler gerçekleştireceğiz.”

10 Aralık 2015 tarihinde açıklanan 64. Hükümet 2016 Yılı Eylem Planında da Vergi Usul Kanunu'nun güncellenmesine 57. sırada yer verilmiş, eyleme ilişkin şu açıklama yapılmıştır:

“Vergi Usul Kanununun uluslararası standartlara ve modern vergi ilkelerine uygun bir yapıya kavuşması sağlanacaktır.

Bu kapsamda Tasarı, basitlik ve sadeliği, vergiye uyum maliyetinin azaltılmasını, mükellef haklarının gözetilmesini, uyuşmazlıkların kısa sürede çözülmesini, vergi cezalarının gönüllü uyumu artıracak şekilde caydırıcı bir yapıya kavuşturulmasını esas alacaktır.”

Program ve Plan metinlerinden hareketle, Vergi Usul Kanunu'nun yeniden yazımında şu ilkelerin esas alınacağı anlaşılmaktadır:

🌈 Daha basit ve sade bir mevzuat

- ✚ Mükellef haklarında iyileşme
- ✚ Vergi denetiminde adalet, eşitlik ve güven duygusunun sağlanması
- ✚ Vergi İdaresi uygulamalarında şeffaflık ve hesap verilebilirliğin artırılması
- ✚ Uyuşmazlıkların çözümünün kolaylaştırılması
- ✚ Değerleme hükümlerinin mükellef lehine iyileştirilmesi
- ✚ Vergiye uyum maliyetlerinin düşürülmesi
- ✚ Vergi cezalarının caydırıcı bir yapıya kavuşturulması.

Bu ilkelerin tamamı TÜSİAD tarafından da olumlu olarak değerlendirilmekte ve desteklenmektedir.

Taslak metin mükellef ihtiyaçları yönüyle yeniden değerlendirilmelidir.

Aşağıda ayrıntılı olarak değinileceği üzere, taslak metin bütün olarak değerlendirildiğinde;

- ✚ Konuların genel olarak İdare bakış açısıyla değerlendirildiği, mükellef bakış açısıyla ve ihtiyaçlarıyla değerlendirilmediği,
 - ✚ Bir çok temel konunun Hükümet Programıyla da örtüşmediği,
- görülmektedir.

Aşağıda, genel olarak taslak metin değerlendirilecek, daha sonra öncelikli bazı konular daha ayrıntılı olarak incelenecektir.

Kanun’a mükellef haklarıyla ilgili bir bölümün eklenmesi olumludur ancak madde geliştirilmelidir.

Taslakla Kanun’a mükellef haklarıyla ilgili bir bölümün eklenmesi önerilmektedir. Öneri olumlu değerlendirilmektedir.

Ancak, İdarenin yaptığı işlemlerin dava konusu edilmesi halinde, mükellef haklarının belirlendiği maddelerde sayılan hakların ihlal edildiği gerekçesiyle, bu işlemlerin iptaline karar verilemeyeceğine ilişkin “Genel ve özel haklar ile idari işlemler” başlıklı maddenin, mükellef haklarını düzenleyen maddeleri bir bakıma ilga etmektedir. Madde bu şekilde anlaşılmakta veya anlaşılmaya yol açmaktadır. Bu maddenin kaldırılması veya mükellef haklarıyla ilgili düzenlemelerin uygulamasını engellemeyecek bir şekilde yeniden düzenlenmesi uygun olacaktır.

Öte yandan maddeye aşağıdaki iki konunun da konması önerilmektedir:

- ✚ Mükellefin hak ve ödevlerini doğrudan ilgilendiren genel ve düzenleyici işlemlerin yürürlüğe girmesinden makul bir süre öncesinde yayımlanmasının sağlanması.
- ✚ Gelir İdaresi tarafından yayınlanan her türlü kılavuz, rehber ve benzeri yayınlarda yer alan açıklamalara uygun işlem yapan mükelleflerin cezalandırılmaması.

İspat ve yorum düzenlemesi değiştirilmelidir.

Aşağıda ayrıntılı olarak inceleneceği üzere, taslağın “Yorum ve ispat” başlıklı 5. maddesinin; üçüncü fıkrasında yer alan “... vergi yükümlülüğünün lehe etki doğuracak şekilde planlanması”nı bir yoruma göre yasaklayan, beşinci fıkrasında yer alan “... tespit veya tarhiyatın iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymadığının veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmadığının iddia olunması halinde ispat külfeti”ni mükellefe veren düzenlemenin mükellef haklarını ve hukuk güvenliğini zedelediği düşünülmektedir.

Düzenlemenin mükellef hukukunu gözeterek geliştirilmesi, somut delillerle ortaya konmadan tarhiyat yapılmasını engelleyici ek hükümlerle desteklenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Değerleme düzenlemeleri yeniden değerlendirilmelidir.

Mevcut Kanun'da yer alan değerleme hükümlerinin, başta;

- ✚ Garanti gider karşılıkları
- ✚ Düşük kapasite ile çalışılan dönem maliyetlerinin giderleştirilmesi
- ✚ Deneme üretimi giderlerinin seçimlik olarak maliyete atılması
- ✚ Şüpheli alacak / Değersiz alacaklarda karşılık ayırma / gider yazma zamanı
- ✚ Senetsiz alacak ve borçlarda reeskont
- ✚ Emsal bedel tespiti

gibi konular olmak üzere mükellef lehine değiştirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Taslakta yukarıda sayılan konularda düzenleme yapılmadığı gibi, yapılan düzenlemeler de mükellef lehine düzenlemeler değildir.

Taslak incelendiğinde, enflasyon düzeltmesi değişiklikleri yanında;

- ✚ Halen tebliğlerde yer alan bazı açıklamaların yasal düzenleme haline getirildiği (finansman giderlerinin mal ve sabit kıymet maliyetiyle ilişkilendirilmesi),
 - ✚ Halen seçimlik olarak maliyete atılan bazı giderlerin zorunlu olarak maliyete atılmasının öngörüldüğü,
 - ✚ Şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının dava açıldığı yılla sınırlandırıldığı,
- görülmektedir.

Bu düzenlemelerden birincisi, halen genel tebliğlerle yapılmış düzenlemelerdir ve gelinen noktada zaten çok fazla sorun yaratmadan uygulanmaktadır.

İkinci konuda halen var olan bir hak sonlandırılmaktadır. Vergilerin amortisman yoluyla giderleştirilmesi tartışılabilir bir öneridir.

Şüpheli alacak karşılığıyla ilgili düzenlemenin gereksiz olduğu değerlendirilmektedir. Şirketlerde çeşitli nedenlerle karşılığın davanın açıldığı yıldan sonra ayrılması söz konusu olabilmektedir. Verginin olması gereken dönemden önce ödenmesinin Hazine açısından da sakıncalı olmadığı düşünülmektedir.

Öte yandan, şüpheli alacak karşılığı ve değersiz alacak müesseselerinin, işletmelerin alacaklarını tahsil edememekten kaynaklanan zararlarının giderleştirilmesine yönelik olduğu kabul edilerek, işle doğrudan ilgili alacakların, daha önce gelir kaydedilip edilmediğine bakılmaksızın giderleştirilmesine olanak sağlanmalıdır.

Dolaylı vergilerde sorumluluk düzenlemesi geliştirilmelidir.

Mevcut Kanun'da vergi kesenlerin sorumluluğu maddesinde yer alan dolaylı vergilerde sorumluluk düzenlemesi, ayrı bir madde olarak düzenlenmektedir. Bir vergi güvenlik önlemi olarak bu sorumluluğun korunması düşünülmüş olabilir. Vergi sistematığına uygun olarak ayrı madde yapılması da olumludur. Ancak, mevcut hükme ilişkin tedvinin yeni düzenlemede korunmuş olması mevcut sorunların çözümü bir yana daha da ağırlaşmasına neden olabilecektir.

Yeni düzenleme ile mal teslimi ve hizmet ifası dolayısıyla işlem bedeli veya miktarı üzerinden hesaplanması gereken vergiyi beyan edip ödemek mecburiyeti bulunanların, bu yükümlülüğü yerine getirmemeleri hâlinde verginin ödenmesinden, alım ve satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar başka bir şart aranmaksızın sorumlu tutulabileceklerdir. Örneğin, bir satıcıdan mal alan müşterisi, mal bedeli ve katma değer vergisini satıcıya ödediği halde, satıcının katma değer vergisini vergi dairesine ödemediği durumda bu vergi borcundan sorumlu olacaktır.

Taslak düzenlemede yukarıda bahsedilen sorumluluğun hangi durumlarda ortadan kalkacağı belirtilmemiştir. Bir kişinin, sırf bir işleme taraf olması nedeniyle başka birisinin vergi borcundan sorumlu tutulması hukuki değildir. Sorumluluğu ortadan kaldıran işlemlerin mutlaka ikincil düzenlemelere bırakılmadan en azından asgari koşullar itibarıyla Kanun maddesinde düzenlenmesinin hukuk güvenliği açısından yararlı olacağı düşünülmektedir.

Uzlaşma düzenlemeleri yeniden değerlendirilmelidir.

Bütün sorunlarına rağmen uzlaşma müessesesine;

- ✚ Tahsilatın bir an önce yapılması ve gereksiz ihtilaf yaratılmaması açısından İdarenin,
 - ✚ Yapılan bir tarhiyatın ağır yükünün ve riskinin uzun süre taşınmaması ve açısından mükelleflerin ve
 - ✚ İş yükü açısından yargı organlarının,
- ihtiyacı vardır.

Mevcut yasal düzenlemede hangi durumlarda uzlaşılacağı esnek ifadelerle sınırlanmıştır. Taslakta da aynı düzenleme yapılmaktadır.

Ancak taslakta, uzlaşmada vergi indirimi yapılması sınırlandırılmakta adeta yasaklanmaktadır. Taslakta sayılan vergide indirim yapılabilecek hâllere bakıldığında, bu hâllerin varlığında aslında yapılması gereken vergide indirim değil verginin kaldırılmasıdır. Bunun için uzlaşmaya gitmeye de gerek yoktur. Örneğin vergi hatası olduğu bir durumda bu hata uzlaşma ile değil vergi hatasının düzeltilmesi hükümleri çerçevesinde düzeltilmelidir.

Bu çerçevede uzlaşma gerekçeleri yeniden değerlendirilmeli, verginin kaldırılması gerektiği durumlarda sorun uzlaşmaya gitmeye gerek kalmaksızın sonlandırılmalıdır. Vergide indirim ise belirsizliğin olduğu, yapılan tarhiyatla ilgili çelişkili uygulama ve yargı kararlarının olduğu veya konuyla ilgili yargı kararının bulunmadığı durumlarda da yapılabilir. Halen olduğu gibi, az veya çok, uzlaşmada mükellefin mali durumu ve vergiye uyumunda dikkate alınabilmelidir.

Bu anlayış içerisinde, vergide indirim için objektif bazı ölçü ve sınırlar getirilmesi de mümkündür.

Cezalar düzenlemeleri yeniden gözden geçirilmelidir.

Mevcut Kanun'da yer alan cezaların yüksek olduğu ancak caydırıcılıktan uzak olduğu söylenebilir.

Mevcut uygulamada vergi kaybının bir katı ceza kesilmekte, kesilen ceza uzlaşmada büyük ölçüde ve standart olarak indirilmekte veya tamamen kaldırılmaktadır. Zaman zaman yapılan aflarla da genel olarak cezalar tamamen kaldırılmaktadır. Bu uygulama cezaların caydırıcılığını azaltmaktadır.

Tasarıyla, vergi ziyana sebebiyet verilmesi, vergi ziyana sebep olan fiilin ikmalen, idarece ve re'sen vergi tarhını gerektiren fiiller olması bakımından farklılaştırılmaktadır. Söz konusu düzenleme uyarınca,

- ✚ İkmalen veya idarece vergi tarhını gerektiren fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında,
- ✚ Re'sen vergi tarhını gerektiren fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, ziyaa uğratılan verginin iki katı tutarında

vergi ziyayı cezası kesilecektir.

Yer verilen düzenleme kapsamında, vergi ziyayı cezasının tutarı, cezayı gerektiren fiilin niteliği yerine, mükellef nezdinde gerçekleştirilen tarhiyatın türüne göre değişmektedir. Bu durum, aynı fiille vergi ziyana sebep olan mükellefler arasında farklı ceza tutarlarına yol açabilecek olup vergilemede eşitlik ilkesine aykırı bir durum teşkil edecektir.

Yine aynı şekilde, işlenen bir fiile uygulanabilecek ceza miktarı fiil işlendiği sırada belli olmayacak, ilerleyen dönemde idarenin yorum ve takdirine göre değişebilecektir. Anayasa mahkemesinin daha önce vergi ziyayı cezası konusunda vermiş olduğu kararlar da dikkate alındığında, fiil işlendiği sırada fiil için uygulanacak olan ceza miktarının belli olması hukuk devleti ve çağdaş ceza hukukunun temel ilkelerinden birisi olup yapılmak istenen düzenlemenin suç ve cezada belirlilik ilkesine aykırılık teşkil edeceği düşünülmektedir.

Öte yandan, ziyaa uğratılan vergi miktarına uygulanacak cezalar konusunda tasarı ile yapılan artışlar uzlaşma düzenlemeleriyle birlikte değerlendirildiğinde, hukuk devletinin temel ilkelerinden birisi olan hak arama hürriyetine de aykırılık teşkil edeceği değerlendirilmektedir. Zira, bu düzenlemeler çerçevesinde yargı yoluna gitmenin alternatif maliyeti mükellefler için katlanılamaz ve öngörülemeyen boyutlara ulaşmaktadır. Mükellef hukukunun yerleşmesi ve hak arama hürriyetinin güvence altına alınması için yapılması gereken, fiili olarak uygulama kabiliyeti olmayan, mükellefi sürekli olarak idare ile uzlaşmaya zorlayan ceza uygulaması yerine, işlerliği olan ve yargı yoluna gidilmesini yasaklamayan bir ceza sisteminin uygulanmasıdır.

Özetle, cezanın bu ölçüde artmasının caydırıcılık açısından önemli bir etkisinin olmayacağı ancak hak arama özgürlüğünü de son derece kısıtlayacağı düşünülmektedir.

Ceza düzenlemelerinde;

- ✚ Cezanın ağırlığı, tarhiyatın türüne göre değil cezayı gerektiren fiilin niteliğine göre belirlenmeli,
- ✚ Suç ve ceza orantılı olmalı,
- ✚ Ceza tutarı hak arama hürriyetini engelleyecek ağırlıkta olmamalıdır.

Açıktır ki, ceza hukukunda ölçülülük (suç ve ceza arasındaki orantılılık) ilkesi, suç ile suça karşılık gelen yaptırımlar ve tedbirler arasında makul, kabul edilebilir, amaçla uyumlu bir orantının sağlanmasını öngörür. Bu ilke vergi ziyana bağlı cezalar açısından ele alınacak olduğunda, cezanın “fiil ile orantılı olup olmadığı” tarhiyatın nevi'ne bakılarak tayin edilecek bir durum değildir. Orantılılık, ziyana sebebiyet verilen verginin miktarına veya ziyaa uğratma fiilinin işlenme biçimine vs. unsurlara göre farklılaştırılabilir. Tarhiyatın nevi'nin belirlenmesi ise tamamen vergilendirme tekniği ile alakalı bir husus olup, fiilin ağırlığına dair makul bir ölçü oluşturmaz.

Diğer yandan, transfer fiyatlandırması incelemelerine dayalı tarhiyatlar çoğu zaman mükelleflerin erişim imkanı bulunmayan veriler veya veri tabanlarına göre ve çeşitli varsayımlar ve tahminler dikkate alınarak yapılmaktadır. Mükellefin, mevzuatın

gerektirdiği rapor, cetvel, form vb gibi transfer fiyatlandırması belgelendirmesini düzenli olarak yaptığı durumda, diğer ülkelerde olduğu gibi, ya ceza uygulanmaması ya da cezanın daha düşük olarak belirlenmesi doğru olacaktır. Bu durumda pek çok ihtilaf doğmadan önlenebilecek veya daha kısa süre içinde ortadan kaldırılması mümkün olacaktır.

Takdir Komisyonlarının matrah takdir yetkisi yeniden değerlendirilmelidir.

Takdir Komisyonlarının mevcut yapısında matrah ve değer tespiti yapma fonksiyonunu gereği gibi yapabilecek donanım ve olanaklara sahip olmadığı düşünülmektedir. Komisyonlar, halen gözetim yetkilerini dahi kullanmakta yeterli olamamakta, imhalara gözetimle ilgili başvurular zamanında karşılanamamakta, matrah takdirleri ise genellikle somut verilere dayanılmadan yapılmaktadır.

Taslakta takdirlerin değerlendirme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlara da yaptırılabilmesine ilişkin düzenleme bu anlamda olumludur. Böylece mükelleflere ilave bir seçenek sunulmakta ve bir ihtiyaç karşılanmaktadır.

Komisyonların matrah takdir yetkilerinin de sınırlandırılmasında ve matrah takdir yetkisinin sadece vergi inceleme elemanlarına verilmesinde yarar olduğu düşünülmektedir.

Vergiye uyum düzenlemesi özünde olumludur ancak yasayla objektif kurallara bağlanmalıdır.

Taslakta yapılan düzenlemeyle, Gelir İdaresine, mükelleflerin vergiye uyum derecelerini dikkate alarak, indirim, istisna, iade, mahsup ve benzeri işlemlerini mevzuattaki düzenlemelerden farklı yapmak suretiyle gerçekleştirme yetkisi verilmektedir.

Bu düzenlemenin, sadece prosedürler veya dokümantasyon yetkisi amaçlı olduğu düşünülmektedir. Bir teşvike veya iadeye hak kazanma veya var olan hakkı kaybetme konusunda İdareye böyle bir yetki verilemeyeceği düşünülmektedir.

Vergiye uyumu ödüllendiren veya cezalandıran düzenlemeler olabilir. Ancak bu düzenlemeler sadece usulle sınırlı olmalı, bir hakkı ortadan kaldırmamalı veya hak vermemeli, usulle ilgili yetkinin sınırları da Kanun’la belirlenmelidir.

Başka kanunlarda yer alan düzenlemeler VUK’a taşınabilir.

Vergi Usul Kanunu’nda olması gereken ancak başka kanunlarda olan düzenlemelerin, vergi sistematığına, yazım kurallarına ve vergi tekniğine uygun olarak bu Kanun’a taşınması bir fırsat olarak düşünülebilir. Bu çerçevede örneğin Bankacılık Kanunu’nda yer alan karşılıklara ilişkin düzenleme, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan sigorta teknik karşılıklarına ilişkin düzenleme, Türk Petrol Kanunu’nda yer alan amortismanlarla ilgili düzenleme başta olmak üzere çok sayıda başka kanunda yer alan hükümler Vergi Usul Kanunu’na taşınabilir.

Böylece hem mevzuat hem daha basit ve sade hale gelecek hem de bazı ihtilafların önüne geçilebilecektir.

Öte yandan, başka kanunlarda bulunan düzenlemeler Vergi Usul Kanunu’na taşınırken konuya bütüncül bakılmalı, aynı durumda olan mükellefler arasında ayırım yapılmamalı, var olan ayırımlar giderilmelidir.

2. MADDELER İTİBARIYLA GÖRÜŞLER (DEĞERLEME 3. BÖLÜMDEDİR)

Madde 5 Yorum ve İspat

Aşağıda, Taslağın “Yorum ve İspat” başlıklı 5. maddesi hakkında görüşümüz özetlendikten sonra, maddeyle ilgili yeni bir öneriye ve gerekçesine yer verilmiştir.

(3) Vergi kanunları hükümlerinin dolanılması, olması gereken vergi yükümlülüğünün dışında kalınması veya vergi yükümlülüğünün lehe etki doğuracak şekilde planlanması gibi yöntemlerle vergiyi doğuran olay veya bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin gizlenmesi veya değiştirilmesine yönelik muamelenin vergi yükümlülüğüne yönelik etkisi dikkate alınmaz. Bu muamelenin hukuken geçerli olması, bir sicile tescil edilmesi ya da resmî şekle tabi olması bu sonucu değiştirmez.

Yukarıda yer alan 3. fıkra, normalde vergi doğurmayan bir çok işlemin şu şekilde olsaydı vergi doğardı yaklaşımı ile cezalı tarhiyata dönüştürülmesi için kullanılabilecek ve bu şekilde sayısız ihtilafın kaynağı olabilecektir.

Verginin mükellef için bir maliyet ve külfet olduğu açık olup kanunun izin verdiği ölçüde mükellefin vergiden kaçınmaya çalışması normal ve legal bir davranıştır. Örneğin satın alınan bir taşınmazın verginin konusuna girdiği 4. yıl yerine vergi konusundan çıkacak şekilde 5 yıl geçtikten sonra satılması normal, ekonomik ve hukuka uygun bir davranıştır.

Yukarıdaki düzenleme sanki esas olay, üzerinden vergi ödenmesi gereken olaymış ve bunun dışındaki her işlem muvazaa imiş gibi bir anlayış ortaya koymaktadır. Buna göre yukarıdaki düzenleme, esas işlem ne olursa olsun, ne kadar hukuki olursa olsun, vergi inceleme elemanları tarafından olması gereken işlemin üzerinden vergi ödenmesi gereken işlem olduğunu iddiası için kullanılabilecektir.

Bu haliyle bu hüküm idareye ve vergi müfettişlerine çok geniş bir yetki vererek, normalde vergi ödenmemesi gereken bir çok durumda vergileme yapılarak bir çok ciddi hukuki ihtilafların yaratılmasına zemin hazırlayacaktır.

(5) Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti ile bu maddedeki diğer hükümlere uygun olarak yapılan bir tespit veya tarhiyatın iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymadığının veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmadığının mükellef tarafından iddia olunması hâlinde ispat külfeti kendisine aittir.

Mevcut VUK madde 3'e göre, mükellef tarafından yapılan işlemin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmadığının iddia edilmesi halinde ispat külfeti idareye aittir. Buna göre, mali idare ve onun uzantısı olan vergi müfettişi öncelikle iktisadi, ticari ve teknik icabın ne olduğunu ortaya koyacak sonra mükellefin yaptığı işlem ile bu icabı kıyaslayıp yapılan işlemin bu icaplara uygun olmadığını ortaya koyacaktır. Akabinde bu farklılığın sebebini ortaya koymak konusundaki ispat külfeti mükellefe düşecektir.

Örneğin bir inşaat firması tarafından inşa edilen bir binada kullanılan demir miktarı konusunda bir sorun olduğunda öncelikle mali idare ve vergi müfettişi, bayındırlık bakanlığı inşaat standartlarına ve onaylı projelere bakarak teknik icabı tespit edecek, maliyetlerde yer alan demir miktarının bu icaptan daha fazla olduğunu ispat ve iddia edecektir. Akabinde mükellef bu farklılığın sebebini, satın alınan bir kısım demirin kullanılamayarak heba olduğu veya deprem yönetmeliği gereği gereğinden daha fazla demir kullanılmak zorunda kalındığı vb. sebeplerle izah etmeye çalışacaktır.

Tasarıda yer alan yukarıdaki metin ise, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmayan veya normal ve mutad olmayan bir durumun iddia ve ispat edilmesi durumunda ispat külfetini mükellefe yüklemektedir. Bu durum uygulamada bir kısım sorunlara neden olacaktır.

Öncelikle, mükellefin iktisadi, ticari ve teknik icabı ortaya koyma kabiliyeti mali idareye kıyasla son derece zayıftır. Mali idare kanunda yer alan yetkilerini kullanarak, iktisadi, ticari ve teknik icap için o sektördeki birçok firmadan bilgi ve belge isteyebilecek, bir çok

kamu kuruluşundan bilgi ve belge sağlayabilecektir. Normal bir mükellef ise sadece kendi yaptığı işlem ve eylemler hakkında etraflıca bilgiye sahiptir, sektördeki diğer firmaların ve kamu kurumlarının sahip oldukları bilgi ve belgelere ulaşımı son derece sınırlıdır. Bu ulaşımın sebebi bir taraftan kanuni olarak tanınan yetkilerin sınırlı olması iken, diğer taraftan rekabet hukuku ve vergi mahremiyeti gibi düzenlemeler ile getirilen yasaklardır.

Buna göre, iktisadi, ticari ve teknik icap ile normal ve mutad durumu ancak mali idare ortaya koyabilecek ise mükellefin durumunun buna uygun olmadığına iddia ve ispat külfeti de idareye ait olmalıdır. Mükellef ancak kendisini savunma anlamında bu uygunsuzluğun sebebini ortaya koymak bakımından ispat külfetine sahip olmalıdır.

ÖNERİLEN MADDE TASLAĞI

MADDE 3 (TASARI MADDE 5)

VERGİ KANUNUNUN UYGULANMASI, YORUMLANMASI, DELİL VE İSPATI:

A) YORUM

Vergi kanunları lafzı ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde, hükmün konulmasındaki amaç, kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutulur.

Vergi kanunlarının yorumlanmasında kıyas uygulanmaz. Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin istenilen gerçek niteliği esastır.

Vergi kanunlarında özel hükümlerle düzenlenmiş işlemlerde, işlemin kanunda tanımlanan şekliyle tamamlanmış olması işleme bağlanan vergisel sonuçlar bakımından yeterlidir.

B) DELİL

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliği yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.

Vergi, resim ve harç salınması, ceza kesilmesinde delil olarak kullanılan belge ve bilgiler hakkında tarhiyat yapılacak olana tarhiyat öncesinde açıkça gösterilerek savunması ya da karşı delillerini sunması sağlanır.

Vergi mahremiyetine ilişkin hükümler saklıdır. Diğer vergi mükelleflerinden sağlanan ve delil olarak kullanılan bilgi ve belgeler mükellefin kimliği saklı tutulmak suretiyle gösterilir.

C) İSPAT

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek niteliği yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

GEREKÇE

Vergi Usul Kanunu'na 2365 Sayılı Kanun'la değişik 3'üncü maddesi vergi kanunlarının;

- Uygulanması ve yorumlanması
- Vergiyi doğuran olayın ispatı
- Vergiyi doğuran olayın ispatı için kullanılacak delilleri

belirlemektedir.

Üçüncü madde bu yönüyle hukukun evrensel ilkelerinin ışığı altında ele alınması gereken, Anayasa Hukuku ile doğrudan bağlantısı bulunan bir düzenlemedir.

2365 sayılı Kanun'un bu maddeye ilişkin gerekçesinden de konunun geniş kapsam ve etkisi açıkça vurgulanmaktadır.

Alman Vergi Usul Kanunu'nun etkisi altında düzenlenen bu madde, zaman içerisinde gerek Alman mevzuatında meydana gelen değişiklikler ve gerekse Almanya'da hâkim "Civil Law" doktrinin yanında etkisini zaman içerisinde arttırmış bulunan "Common Law" doktrini sebebiyle zaman içinde meydana gelen gelişmeleri, yeni anlayış ve yaklaşımları kapsamakta yetersiz kalmaya başlamıştır.

Kaldı ki madde ilk hazırlandığı şekliyle de barındırdığı muğlak ifadeler yanında sistematik yapısı nedeniyle de önemli ölçüde eleştirilmiştir.

Maddenin uygulamadaki sonuçlarının da pek başarılı olduğu söylenemez. Vergi davalarının sayısı, benimsenen ve yaygın olarak uygulanan pişmanlık, uzlaşma ve düzeltme gibi mekanizmalara rağmen adeta geometrik diziyle artmıştır.

Vergi inceleme elemanlarının bir standardı tutturamayan yaklaşımı, idareyi zaman zaman müstakar hale gelmiş Danıştay Kararlarına rağmen anlayışını değiştirmemesi ve genel tebliğ düzeyinde dahi karşılaşılabilen çelişkili yorumları Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi sınırları içinde yer bulabilmiştir. Bu durum verginin kanuniliğine ilişkin Anayasal hükme aykırı sonuçlara yol açmaktadır.

Dolayısıyla maddenin mükellef hukukunu da gözeten, "silahların eşitliği" ilkesini göz önünde tutmakla beraber vergi sistemine öngörülebilirlik sağlayacak bir anlayışla yeniden yazılması ihtiyacı doğmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine kaynak teşkil eden Alman mevzuatına bakıldığında konunun Alman Vergi Usul Kanunu'nun 42'nci maddesinde ele alındığı görülmektedir. Bu madde Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin yürürlüğe girmesinden sonra yasalaşmıştır. Söz konusu maddenin başlığı "Muhtemel Yasal Yapının Kötüye Kullanımı" başlığını taşımaktadır. Maddede mükelleflerin işlemlerinde görünürdeki şekilden çok ekonomik özü göz önünde tutularak vergilendirilmesi öngörülmektedir. Madde, hakların kötüye kullanımı yoluyla vergi matrahının aşınmasına yol açan işlemleri engellemekte, mükelleflere işlemin ekonomik gerçekliğini manipüle etmelerine izin vermemektedir. (Rechtsmissbrauch, Gestaltungsmissbrauch kavramları bu durumları açıklamak üzere kullanılmaktadır.)

Ancak hakların kötü kullanımından söz edebilmek için, görünürdeki işlemin tarafsız bir üçüncü şahıs tarafından aynı ekonomik amaca ulaşmak için yapılıp yapılmayacağı hususunun ortaya konulması gerekmektedir. İşlemin, vergi tasarrufuna yol açması tek başına hakların kötüye kullanılmasından söz edilmesi için yeterli olmadığı ifade edilmektedir. Bununla beraber görünürdeki işlemin yine görünürdeki şekliyle gerçekleştirilmesinde, ekonomik olmasa bile göz önünde tutulması gereken sebeplerin bulunduğu hallerde, görünürdeki işlemin "hakların kötüye kullanılması" işlemi olarak nitelendirilemeyeceği kabul edilmektedir. Bir başka deyişle, vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle vergi dışı bırakılmış veya düşük oranda vergilemeye yol açmış işlemlere girişilmesinin vergiden kaçınma amaçlı işlem olarak değerlendirilmesinden kaçınılmaktadır. Zira böyle yapıldığında örneğin; indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için yatırım yapılması dahi eleştirilebilir hale gelebilmektedir. Bu konuda belki ülkemizden de bir örnek verilebilir. Yabancı bir kurum Türkiye'de bir taşınmaz (kanunlarla tanınan özel haller dışında) edinmemektedir. Bu durumda, Türkiye'deki bir arsaya almak yerine bu arsaya sahip olan bir şirketin hisselerini satın almak yoluna gidilmesi veya başka deyişle satıcının arsayı bu şirkete aynı sermaye olarak koyduktan sonra bu şirkete ait

hisseleri satması “hakların kötüye kullanımı” anlamını taşımayacaktır. Zira bu işlemdeki amaç taşınmazın satılması halinde karşılaşılabilecek vergi yüklerinden kaçınmak amacından çok işlemin gerçekleştirilmesine öncelik vermekte ve bu da ancak hisse satışıyla sağlanmaktadır. Dolayısıyla işlemin gerçekleşmesinde vergi tasarrufu sağlama motifinden çok taşınmazın mülkiyetinin el değiştirmesini gerçekleştirme amacı kendini göstermektedir. Macaristan’da da Alman etkisiyle Vergi İdaresi Kanunu’nda “genel bir vergiden kaçınmayı engelleme” hükmüne yer verilmiş bulunmaktadır. Vergiden kaçınmak amacıyla yapılan işlemlerin, hakların kullanımına ilişkin unsurların aşılması anlamına geldiği ve bu halde işlemin ekonomik özü göz önünde tutularak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Macaristan, Orta/Doğu Avrupa Ülkeleri arasında vergiden kaçınma konusunda mevzuatında genel bir hüküm bulunan tek ülkedir.

Fransa’da “Fraus Legis” doktrini çerçevesinde özel hukuk haklarının kötüye kullanarak kanunların gereğinden sakınılması “abus de droit” kavramıyla açıklanmıştır. Gerek genel hakların kötüye kullanımı kuralları ve gerekse Vergi Usul Kanunu (LPF) 64’üncü maddesinde vergi idaresine, işlemleri yeniden tanımlama imkânı tanınmaktadır. Bu çerçevede, Fransız vergi idaresi gelirlerin niteliğini değiştirme ya da tutarını azaltma işlemlerini gerçek amaçlarına uygun olarak yeniden tanımlayabilmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesine benzer genel bir vergi kaçınma hükmüne sahip değildir. Ancak her iki ülkenin vergi idarelerinde vergiden kaçınma amacıyla düzenlenmiş işlemlerin görünürdeki düzmece şekilleriyle değil de ekonomik özleri itibarıyla değerlendirilmesini sağlayan mekanizmalar mevcuttur. Uygulamada bu yaklaşıma “sham doctrine” ismi verilmekte ve vergi idaresi ya da yargısına işlemlerin görünürdeki şekillerine değil de ekonomik esaslarına bakılarak değerlendirme yapmaları imkânını vermektedir. Bir işlemin Sham, hileli işlem ve peçeleme işlemi olarak nitelendirilebilmesi için işlemin taraflarının görünürdeki işlemten farklı hak ve yükümlülükler yaratmalarına yol açmaları icap etmektedir. Böylece, üçüncü şahıslara görünürdeki işlemlerde ortaya çıkanlardan başka gerçekte yüklenilen ya da yüklenilen hak ve yükümlülüklerin bulunduğu izlenimi yaratılmalıdır. Şayet görünürdeki işlemle asıl amaçlanan işlem arasında nitelik farkı varsa ve bu fark sadece vergiden kaçınma amacından doğmuşsa vergi idaresi vergilemede gerçek işlemi esas alabilecektir.

Yukarıda kısaca sunulan açıklamalardan anlaşılan, ülkelerin büyük bir çoğunlukla yasalarında genel bir vergiden kaçınma maddesine yer vermeyi tercih ettikleridir. Bununla beraber yasalarında hüküm olsun veya olmasın bütün vergi idareleri ve vergi yargısı organları vergilemede özün önceliği kavramı, ekonomik yaklaşım ilkesini benimsemekte ve uygulamakta ya da kararlarını bu çerçevede oluşturmaktadır.

Ülkemizde de 01/01/1981 tarihinden bu yana yer verilen ekonomik yaklaşım ilkesi o zamandan bu yana yaşanan gelişmelerin ışığı altında yeniden irdelenmek durumundadır.

Önerilen metin bu amaçla hazırlanmış bir taslak metindir.

Özü itibarıyla ekonomik yaklaşım ilkesi ekli metinde korunmaya çalışılmıştır.

Ancak özellikle vergi incelemelerinde sıkça karşılaşılan “kendini kanunu koyucu yerine koyma” anlayışının önü, mümkün olduğu kadar kesilmeye çalışılmıştır.

Anayasa’mızda yerini bulan “vergide yasallık” ilkesi, esasen kıyas yoluyla yorum yapılmasını ve vergi yasalarının geniş yorumlanmasının önünü kapatmaktadır. Ancak uygulama da bu hususlara pek de uyulmadığı yaşanan olaylarla bilinmektedir.

Kanunun açık hükmüne rağmen kanun metninin son derece açık olduğu hallerde bile, kanun koyucunun amacı konusunda yorumlar yapılmış ve bu yorumlar ağır tarhiyatların

gerekçesi olarak kullanılabilmiştir. Özellikle bölünme ve hisse değişimi gibi vergi mevzuatında özel hükümlerle düzenlenmiş müesseseler o veya bu sebeple ekonomik nedeni bulunmadığı gerekçesiyle eleştiri konusu yapılabilmektedir. Oysa bu tür işlemler vergi istisnaları değil, ekonominin bir bütün olarak verimli işlemlerini sağlayabilecek işlemlere vergi yükü sebebiyle engel olunmaması amacını taşımaktadır. Şayet vergilemeye yol açarsa zaten hiç girililmeyecek olan işlemlerdir.

Taslak maddenin vergi kanunlarının uygulanması ve yorumlanmasına ilişkin bölümünde bu tür uygulama sorunlarının ve yorum biçimlerinin daha çok sürdürülmemesi için önlem oluşturabileceği düşünülen hükümlere yer verilmiş bulunmaktadır.

Madde de şu anda, “B) İspat Bölümü” olarak yer alan düzenleme aslında iki hususu içermektedir. Delil ve İspat konuları bir başlık altında ve bir arada ele alınmış bulunmaktadır.

Bu bölümde netliği sağlamak amacıyla Delil ve İspat iki ayrı bölüm halinde düzenlenmiştir.

“Delil” bölümünde mevcut hüküm aynen muhafaza edilmekle beraber, uygulamada “silahların eşitliği” ilkesine tamamen aykırı olarak uygulanan ve emsal kararlar göz önünde tutulduğunda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ya da Anayasa Mahkemesi tarafından reddedilmesi kuvvetle muhtemel bulunan gizli emsal uygulamasının önüne geçilmesi amacını taşımaktadır.

Böylece tarhiyat öncesinde mükellefler nasıl bir karşılaştırma sonucu vergi ve cezaya çarptırılacaklarını görerek savunmalarını hazırlayabilecekler, varsa emsalle kendi işlemleri arasındaki farklılıkları ortaya koyabileceklerdir.

Sadece bu husus bile mükellef haklarının hayata geçirilmesi ve haksız vergilemenin asgariye indirilmesi bakımından oldukça önemlidir.

Maddenin üçüncü bölümünde mevcut hüküm aynen tekrar edilmekte, evrensel prensipler ve Türk hukukunun gereği olarak ispat yükümlülüğü konusunda adil düzenleme korunmaktadır.

Maddenin bilimsel ve yargısal içtihatlarla anlam kazanacağı açıktır. Bu bakımdan vergi idaresinin prensip bazında yol gösterici açıklamalarının yanı sıra üniversitelerin araştırmaları, idari ve adli yargı mercilerinin kararları ufuk açıcı ve yol gösterici olacaktır.

Öte yandan maddenin uygulanmasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı’nca bütün vergi kanunlarının yürütülmesine ilişkin düzenleyici ikincil metinler (genel tebliğ, sirküler, genelge, mukteza v.s.) yayınlama yetkisi bulunduğu maddenin usul ve esaslarını belirleme konusunda ayrıca ve özel olarak bir yetkiye yer verilmemiştir.

Madde 45 Re’sen Vergi Tarhı

(6) Vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde, vergi müfettişleri veya vergi müfettiş yardımcılarınca re’sen tarhiyat önerilebilmesi, matrah veya matrah farkının bu Kanunun 50’nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan takdir komisyonu tarafından tespit edilmesine bağlıdır. Vergi müfettişleri veya vergi müfettiş yardımcılarının yaptıkları inceleme sırasında re’sen vergi tarhını gerektirir matrah, matrah veya vergi farkı ya da haksız iade tutarı tespit etmesi durumunda, re’sen vergi tarhını gerektirir nedenler ile elde ettikleri her türlü bilgi, belge ve diğer bulgular bu Kanunun 50 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonuna gönderilir. Takdir komisyonunca alınan takdir kararının vergi müfettişleri veya vergi müfettiş yardımcılarının bağlı olduğu birime aktarılmasını müteakip, düzenlenecek

vergi inceleme raporu bu Kanunun 104 üncü maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer alan esaslar çerçevesinde değerlendirilmek üzere rapor değerlendirme komisyonlarına tevdi edilir.

Re'sen vergi tarhında vergi müfettişlerinden hemen sonrası için bir de takdir komisyonu ihdas edilmektedir. Bu durum, vergi incelemelerinin daha da uzamasına sebep olabilecektir. Düzenlemenin bu şekliyle mükellef için olumlu ya da olumsuz olduğunun söylenmesi güçtür.

Madde 76 Gecikme Faizi ve İadelerde Faiz

(5) Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında ya da tarhiyata ilişkin ihbarnamenin tebliği üzerine kısmen veya tamamen ödenebilir.

Bilindiği üzere gecikme faizi normalde devlet hazinesinde olması gereken bir verginin hazine dışında bulunması nedeniyle bu dönem zarfında alınan ilave bir bedeldir. Gecikme faizi caydırıcı etkisi nedeniyle piyasa faiz oranının oldukça üzerindedir.

Vergi yargısında bir ihtilafın çözümü 5 ila 8 yıl arasında bir zaman almakta olup, itilaf sona erdiğinde vergi aslı üzerinden faiz tahsil edilirken vergi ziyai cezası üzerinden ise faiz talep edilmemektedir.

Buna göre bu maddeye, dava devam ederken, ileride dava mükellef aleyhine sona erdiğinde faiz ödememek için mükellefe **sadece vergi aslını** ödeme imkânı verildiği açıkça yazılmalıdır. Esasen mevcut yasa hükmü de davanın devamı sırasında vergi ve ceza için “istenildiği takdirde” ve “kısmen ödemeye” olanak verdiğinden, bu şekilde anlaşılmakta ve uygulanmaktaydı. Ne var ki son zamanlarda bazı vergi daireleri aslında “tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş olan amme alacakları” için geçerli olan bir uygulamayı, dava konusu yapıldığı için henüz tahakkuk etmemiş bulunan vergi asıllarına da teşmil etmeye çalışarak dava devam ederken yapılan ödemeyi vergi ve ceza arasında garameten paylaşırma yapmaktadır. Dava devam ederken yapılacak bu ödeme faizden kaçınmak için yapılacak ise ve faiz de yalnızca vergi aslı üzerinden hesaplanacak ise mükelleften vergi aslı yanında cezanın da ödenmesinin talep edilmesi makul değildir.

Diğer yandan tasarıda re'sen tarhiyat durumunda vergi ziyai cezasının vergi aslının 2 katı oranında uygulanmasının öngörüldüğü dikkate alınır, 100 TL vergi aslı üzerinden faiz ödeyecek olan mükellefin yargı aşaması devam ederken bu 100 TL üzerinden hesaplanacak faizden kaçınmak için 300 TL (100 TL vergi, 200 TL vergi cezası) ödemesinin talep edilmesi bu düzenlemeyi ekonomik olarak baştan işlevsiz bırakacaktır. Gecikme faizi ne kadar yüksek olursa olsun, 100 TL üzerinden hesaplandığında baştan 300 TL ödenmesi hiçbir şekilde makul ve ekonomik olmayacaktır.

Özetle, bu maddeye açıklık vermek ve hatalı uygulamaların önüne geçmek amacıyla bir hüküm eklenerek dava konusu yapıldığı için henüz tahakkuk etmemiş ve kesinleşmemiş olan vergi asıllarının “istenildiği takdirde ve istenildiği miktarda (yani kısmen veya tamamen)” ödenmesi hususundaki kararın ödemeyi yapan tarafından serbestçe tayin olunacağı hususu belirginleştirilmelidir.

Madde 81 Ödeme Şartı İle Tahakkuktan Vazgeçme

Yeni ihdas edilmesi öngörülen bu müessese, vergi ihtilaflarının yargı ve uzlaşma aşamasından önce çözümünü sağlayabilecek, ikinci bir idari çözüm yolu olarak öngörülmektedir. Yargı aşamasındaki ihtilafların kabarıklığı ve ihtilafların yargı aşamasında sonlanma süreleri dikkate alındığında uzlaşma yanında ikinci bir idari çözüm yolu ihdası olumlu bir gelişmedir.

Ancak ihtilafın sonlanması için uzlaşma öncesi dava açma süresi içinde, vergi aslının % 90'ı ve vergi ziyai cezasının % 30'u şeklindeki ödeme eşikleri, mevcut uzlaşmalarda gerçekleşen tutarlar dikkate alındığında çok yüksektir.

Hâlihazırda 100 TL vergi aslı ve 100 TL vergi ziyai cezalı bir ihtilafta normal koşullarda uzlaşma ile yapılan ödeme 110 TL iken, yeni müessese ile yapılacak ödeme 150 TL olarak öngörülmektedir. (100 TL vergi için % 90'ı 90 TL, 200 TL ceza için % 30'u 60 TL, toplam 150 TL)

Bu düzenleme her ne kadar yeni bir idari çözüm yolu gibi görünse de mevcut en etkin çözüm müessesesi olan uzlaşmanın etkinliğini oldukça azaltacaktır. Bu yasal düzenleme uzlaşma için de eşik gibi algılanabilecek ve uzlaşmada gerçekleşecek olan indirimlerin çok sınırlı olmasına neden olarak uzlaşmanın etkinliğini azaltabilecektir.

Buna göre bu düzenlemenin, uzlaşma görüşmelerine gerek kalmadan sorunun çözümünü sağlayacak ve gereksiz yere uzlaşma görüşmeleri yapılmasını engelleyecek şekilde, vergi aslının % 90'ına ek olarak uzlaşmalarda gerçekleşen normal sonuç olan vergi cezasının % 10'u şeklinde revize edilmesi gerçekten hedeflenen amaca hizmet edecektir.

Madde 83 Hesap Hataları

a) Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda matraha ait rakamların, istisna ve indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

Vergi hatası tanımı günümüz koşullarına uygun ve ihtiyaçları karşılamaktan uzaktır. Özellikle, hesap hatalarının kapsamı genişletilerek defter, kayıt ve belgelerdeki hatalar nedeniyle ortaya çıkan matrah hatalarının düzeltilebilmesi temin edilmelidir.

Bu maksatla taslağın 83. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin “.. ihbarname ve” ifadesini takip eden kısmının “.... kararlar ile kanuni defter ve belgelerde matrahın doğru olarak tespitine engel olacak şekilde tutar ve indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.” olarak değiştirilmesini öneriyoruz.

Diğer taraftan, zaman zaman yargı organlarında da vergi hatasına dayalı davaların “yasa maddesinin yorumuna müteallik olmaması” gibi hatalı bir değerlendirme ile karşılaşılmaktadır. Oysa vergi hatasına dayalı davalarda belirsizlik ve yoruma ihtiyaç gösterme sorununun vergi hatası davalarının görülmesine engel olması, sadece ve sadece bu belirsizlik ve yoruma açık olma hali yasaların uygulama alanına giren “somut olay” ile ilgili ise haklı görülebilir. Davalı ve davacı yan arasında somut olayın mahiyetine yönelik hiç bir çekişme veya ihtilaf bulunmamaktaysa, bu durumda vergi hatasının mevcudiyetine dair iddialar “yasaların yorumunu gerektirdiği gerekçesiyle” red edilmemelidir. Zaten yasanın doğru yorumunu bilmek veya bulmak, yargı organının ve yürütme organının kaçınamayacağı bir temel görevdir. Bu garip ve çelişik durumun fitilini ateşleyen ifade ise, mevcut 118'nci maddede iki yerde kullanılan “açık olarak” ifadesidir. Tasarının 84. Maddesinde de aynı tedvin korunmaktadır. Oysa “mükellefiyette veya mevzuda hata” olduğunun kabul edilmesi için yasa koyucu tarafından “açıklık aranması” çelişiktir. Eğer aranan açıklık “yasanın lafzı ve ruhunda açıklık” olacaksa, zaten yasa koyucunun da temel ödevi budur ve yasa koyucunun kendisinin açıklık vermekte zaafiyet gösterdiği bir yasama fiilini vergi hatalarına bağlı korumanın dışında tutması çelişkili olur. Yasa koyucu bu çelişkiye düşmeyeceğine göre, burada kastedilen açıklığın yasaların yorumuna dair bir açıklık olmayıp, somut olayın mahiyetine yönelik bir açıklık olarak anlaşılması gerektiği barizdir. Maddenin tedvininin de bu duruma açıklık verecek şekilde yeniden yapılmasında büyük fayda vardır.

Madde 102 İnceleme Zamanı

(3) Önceden inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.

Mevcut Kanun'da yer alan bu hüküm taslakta da aynen korunmaktadır.

Bir mükellefin aynı konuda, aynı vergi türünde ve aynı yıla ilişkin olarak birden fazla kez vergi incelemesine tabi tutulması vergi incelemelerinin kalite ve saygınlığına gölge düşürdüğü gibi mükellefin hukuk güvenliğini de ihlal etmektedir.

Taslağın 102. maddesinin 3. fıkrasının sonuna gelmek üzere; “Şu kadar ki, tam inceleme yapılması halinde tam incelemenin konusunu oluşturan vergi türünde, sınırlı inceleme yapılması halinde ise bu inceleme kapsamını oluşturan konularda tekrar inceleme yapılamaz.” hükmünün ilavesini öneriyoruz.

Madde 105 İnceleme Tutanakları

(1) İnceleme esnasında gerek görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin inceleme tutanağındaki tespitlere ilişkin itiraz ve görüşleri varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer örneğinin mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.

Mevcut kanuni düzenlemede, mükelleflerin itiraz ve mülahazaları tutanağa geçer şekilde yer alan hüküm tasarıda **“inceleme tutanağındaki tespitlere ilişkin itiraz ve görüşleri varsa bunlar da tutanağa geçirilir.”** şeklinde yer alıyor.

Vergi incelemelerinde usule ilişkin sıkça rastlanan sorunlardan biri eleştirilen hususun mükellefe bildirilmemesi ve mükellefin eleştirilen hususu ve bu hususun mali sonuçlarını ancak raporlar tebliğ edildiğinde öğrenebilmesidir. Bu durum yakın zamanda yapılan yönetmelik değişikliği ile çözülmüş ve inceleme esnasında tutanak öncesi eleştirilen hususun ve bu eleştirinin mali sonuçlarının mükellefe belirtilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Yönetmelik ile yapılan bu düzenlemenin yasal dayanağı mevcut Kanun'un 141. Maddesinde yer alan **“.....İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir.”** şeklindeki düzenlemedir. İlgililerin itiraz ve mülahaza oluşturabilmeleri için eleştirilen hususu ve eleştiri şeklini bilmeleri gerekir ki kanunda yer alan bu düzenleme açıkça eleştirilen konunun, eleştiri şeklinin ve bunun mali sonuçlarının mükellefe tutanak aşamasında açıkça belirtilmesi gereğine işaret etmektedir.

Buna göre tasarıda yer alan **“inceleme tutanağındaki tespitlere ilişkin itiraz ve görüşleri varsa bunlar da tutanağa geçirilir.”** şeklindeki ifadenin mevcut Kanun'da yer alan **“.....İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir.”** şekline getirilmesi yerinde olacaktır. Hatta bir adım daha ileri gidilerek, incelemede tutanak imzasından önce eleştirilen konu ve eleştiri şekli ile eleştirinin mali sonuçlarının mükellefe açıkça anlatılacağı yasal düzenleme şeklinde bu maddede yer almalıdır.

Uygulamada, zaman zaman mükellef eleştiri konusunu ve eleştiri şeklini bilmediği için etraflıca itiraz ve mülahaza oluşturamamakta, ancak rapor tebliğ edildiğinde itiraz ve mülahaza oluşturabilmektedir. Bu durumda da uzlaşma aşamasında ve yargı aşamasında, bunlar inceleme elemanına söylenmeliydi denilerek yapılan itiraz ve mülahazalara yeterince itibar edilmemesi gibi sorunlarla karşılaşilmektedir.

Bir diğer konu **transfer fiyatlandırması** incelemelerinde, mükellef uygulamalarının emsallere uygun olmadığı eleştirilirken bu emsallerin neler olduğunun mükellefe bildirilmemesi ve bu şekilde mükellefin emsal olduğu belirtilen uygulamaların emsal

kabiliyeti konusunda kendisini savunma imkânından mahrum bırakılmasıdır. Bu incelemelerde mükellefin en büyük itirazı, örnek olarak alınan diğer mükellef uygulamalarının kendi uygulamasına emsal kabiliyetinin olmadığı şeklinde olacak iken, diğer mükellef uygulamaları paylaşılmadığı için yeterince savunma yapılamamakta ve tutanağa bu yöndeki itiraz ve görüşü yansıtılamamaktadır. Bu sakıncanın ortadan kaldırılması için, bu maddeye aşağıdaki şekilde bir hüküm konması yerinde olacaktır; “Transfer fiyatlandırması kapsamında emsallere uygun olmayan bir fiyatlama olduğu eleştirisi durumunda, emsallerin neler olduğu vergi mahremiyeti hükümleri dikkate alınarak mükellefe bildirilir ve bu emsaller tutanağa ayrıca geçirilir.”

Madde 106 İhbar ve İhbar İkramesi

Bu düzenleme ile hâlihazırda ayrı bir kanun şeklinde yer alan çok eski bir düzenleme güncellenerek Vergi Usul Kanunu’na ilave edilmektedir. Bununla söz konusu düzenlemenin daha çok görünür ve işlevsel olmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Madde 275 Vergi Ziyai Cezası

Halen vergi aslının bir katı tutarında olan vergi ziyai cezasının re’sen tarhiyat durumunda iki kat halinde olması öngörülmektedir.

- a) Cezanın yüksekliği, ihtilafların çözümünde yargıya gidecek olan mükellefleri çok zor duruma düşürecektir. Yüksek cezalar Anayasa ile hükme bağlanan yargılanma hakkının kullanılmasını sınırlandıracaktır. Vergi yargısında ihtilafların sona erme süresinin 5 ila 8 yıl arasında olduğu dikkate alınırsa, 100 TL’lik vergi aslı yargılama sonunda 500 TL civarında bir ödeme ile mükellefi çok zor durumda bırakacağından, birçok mükellef haksız birçok cezalı tarhiyat için yargıya gitmek yerine uzlaşma ile ihtilafları sonlandırmayı tercih etmek durumunda kalacaktır. Basit bir olasılık hesabı ile şu anda 100 TL ödemek yerine yargıda olumsuz sonuçlanması halinde 500 TL ödemek durumunda kalacak bir mükellefin bu ihtilaflı yargıya taşınması için kazanma şansının % 80’den daha fazla olması gerekir. Mevcut yargı sisteminin durumu dikkate alındığında hiçbir mükellef böyle bir yüzde hesabı yapamayacağından, öngörülen şeklindeki yüksek cezalar ve zaten yüksek olan gecikme faizi Anayasada yer alan yargılama hakkının kullanılmasını ciddi şekilde engelleyecektir.
- b) **Transfer Fiyatlandırması** eleştirilerinin çoğunun, mükellefin kötü niyetinden değil, emsal verilere ulaşamamasından, düzenlemenin muğlak olmasından kaynaklandığı bilinmektedir. Re’sen tarhiyat konusu da olan bu eleştiriler için vergi aslının iki katı tutarında ceza kesilmesi son derece adaletsiz sonuçlar doğuracaktır. Kanaatimizce tam tersi bir şekilde, bu maddeye konacak bir düzenleme ile transfer fiyatlandırması eleştirileri halinde ceza uygulanmaması veya en azından vergi aslının % 50’si oranında ceza uygulanması sağlanmalıdır.
- c) İkmalen ve re’sen tarhiyatlarda farklı vergi ziyai cezası belirlenmesi ve ikmalen tarhiyatlar için vergi aslının bir katı, re’sen tarhiyatlar için 2 katı ceza belirlenmesi, ceza hukunun temel prensiplerinden olan ağır suç için ağır ceza hafif suç için hafif ceza ilkesine aykırılık oluşturabilecektir. Şöyle ki; kesilen bir faturanın bilerek ve istenerek deftere kaydedilmemesi ya da kaydedilse bile hasılat hesabında dikkate alınmaması ikmalen tarhiyat sebebidir. Bilerek bu işlemi yapan bir mükellefe bu işlem için bir kat ceza uygulanacaktır. Diğer yandan, transfer fiyatlandırması gibi kesinliği olmayan, muğlak olan, istense ve azami özen ve dikkat gösterilse bile kaçınılamayacak re’sen

tarhiyat konusu bir durum için 2 kat ceza kesilecektir. Bu uygulama daha ağır bir fiil için daha hafif, daha hafif bir fiil için de daha ağır bir ceza kesilmesine sebep olacak ve bu yönüyle ceza hukuku ilkelerine aykırılık teşkil edebilecektir. Bu nedenle re'sen ve ikmalen tarhiyatlarda farklı ceza uygulamasından vazgeçilmesi yerinde olacaktır.

- d) Vergi İnceleme elemanlarına, bazı kanunla belirlenmiş durumlarda vergi ziyai cezası kesilmemesini önerme yetkisi verilmesi yerinde olacaktır. Örneğin, 425 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği uyarınca, incelenen mükellefe verilmiş olmamakla beraber Gelir İdaresi Başkanlığınca başka mükelleflere aynı konuda verilmiş güncel özelge bulunan bir konuda bir rapor tanzim ediliyorsa, düzenlenecek olan rapor ilgili komisyonlarca söz konusu özelgeye uygunluk yönünden de değerlendirilmek durumundadır. Genel Tebliğdeki bu yerinde düzenlemenin yasaya da taşınması isabetli olacaktır Buna göre, kural olarak kendisine ait özelgesi olmasa bile verilmiş güncel bir özelgeye uygun ndavranan mükellefler tarhiyat ve cezaya muhatap olmayacağı gibi, mükellef ve inceleme elemanı arasında “özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olma durumu, yani verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olma durumu” açısından hataya düşülmesi nedeniyle bir rapor düzenlenmesi söz konusu olduğunda dahi mükellefin cezalandırılması gereken iradı bir uyumsuzluk kasdı olmadığı dikkate alınarak, vergi inceleme elemanı ceza kesilmemesini önerebilmelidir. Aynı şekilde eleştirilen konu ile ilgili birden fazla yüksek yargı kararı varsa, vergi inceleme elemanı bu konuyu eleştirirken ceza kesilmemesini önerebilmelidir.

Madde 292 Yanılma ve Görüş Değişikliği

Grup şirketlerinde vergi yönetimi merkezden yapılmakta ve birden fazla şirketi ilgilendiren bir konu için yalnızca bir şirket üzerinden görüş talep edilmekte, aynı konuda her bir şirket için ayrı ayrı özelge talep edilmemektedir. Böyle bir durumda, bir konuda eğer grup şirketlerinden birisi için alınmış bir özelge varsa, diğer grup şirketleri için de bu özelgenin hüküm ifade ettiği ve ceza ve faizden koruma sağladığı açıkça bu maddeye eklenmelidir. Bu açıklık, 425 seri numaralı VUK Genel Tebliği'nin özüne de uygun düşecektir.

Düzenlemede sınırların ortaya konması ve Grup şirketi tanımı için, Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğlerinde yer aldığı ve TF Raporları ile sabit olacak şekilde, merkezi vergi yönetimi olan ve bu yönetimin diğer grup şirketlerine vergi hizmeti verdiği sabit olan durumlar şeklinde bir belirleme yapılabilir.

Madde 297 Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonlar ve Şekli

Uzlaşma müessesesi ihtilafların yargıya götürülmeden hızlıca çözümüne imkan veren, ihtilaf konusunda taraflarının yüz yüze görüşerek sınırsızca tartışmalarına imkan sağlayan, çok etkin ihtilaf sonlandıran idari çözüm yoludur. Uzlaşmanın kaldırılması ya da etkinliğinin azaltılması kesinlikle düşünülmemelidir. Yakın zamanda sayıları 10 bine yaklaşan denetim elemanları ve transfer fiyatlandırması gibi kesinliği olmayan düzenlemeler ile vergi incelemelerine bağlı ihtilafların sayılarının hızlıca artacağı açıktır. Hâlihazırda bir ihtilafı 6-7 yılda sonlandırarak karara bağlayan vergi yargı sistemimiz dikkate alındığında, uzlaşmanın kaldırılması ya da etkinliğinin azaltılması durumunda bu sürelerin 10 yıla kadar çıkacağı muhtemeldir. Bu uzunluktaki yargılama sürelerinin ise Anayasa Mahkemesi kararları ile de sabit olduğu üzere adil yargılama hakkını zedeleyeceği açıktır.

Uzlaşma mükellef açısından belirsizliğin bir an önce sonlandırılmasına imkân sağlamaktadır. Yasal düzenlemeler gereği yargıda yer alan vergi ihtilafları için mükelleflerin bilançolarında karşılık ayırmaları gerekmektedir. Şirket bilançolarında 6-7 yıl yaşayan bu karşılıklar şirket, devir, birleşme ve satışlarında birçok soruna sebep olmaktadır. Bu nedenle uzlaşma ile hatalı olduğu açık olan birçok ihtilaf anında sonlandırılmakta ve mükelleflerin gereksiz belirsizlik taşımaları engellenmektedir.

Uzlaşma mali idare açısından vergiye bir an önce ulaşımı sağlamaktadır. Yargıda 6-7 yılda neticelenecek bir ihtilaf için tahsilatın 6-7 yıl geciktirilmesi engellenmiş olmaktadır.

Uzlaşma ile verginin kanuniliği ilkesine zarar verildiği, verginin kanunla konulup kanunla kaldırılması gerekirken uzlaşma ile verginin kaldırıldığı iddiası da gerçeği yansıtmamaktadır. Uzlaşma ile kanunla konulan vergiler değil genellikle vergi inceleme elemanlarının hatalı ve noksan inceleme ile koymaya çalıştıkları, çoğu zaman idarenin ikincil düzenlemelerine de aykırılık taşıyan vergiler kaldırılmaktadır. Uzlaşma ile açıkça kanuna uygun olan vergilerin kaldırıldığının düşünülmemesi gerekir.

Uzlaşma müessesesi, vergi aslı ve ceza tutarları üzerinde komisyona ciddi esneklik vermesi bakımından vergi adaletinin sağlanmasına yargı sisteminden daha fazla katkı sağlayabilmektedir. Şöyle ki transfer fiyatlandırması gibi vergi hukukundaki bir çok düzenleme kaynakla ihtilafta, tek bir doğru bulunamamakta, kimin tam olarak haklı olduğu açıkça ortaya konamamaktadır. Yargı sistemi bu konularla ilgili ihtilaflarda genellikle tarhiyatı onamak ya da bozmak şeklinde bütüncül bir yaklaşım göstermek durumunda kalmaktadır. Yargının, tarhiyatın bir kısmını doğru bir kısmını yanlış kabul ederek ara yol bulması çoğu zaman teknik olarak mümkün olamamakta, böyle bir durum yürütme erkinin alanına müdahale olarak da görülmektedir. Oysa uzlaşmanın sağladığı esneklik ile bu mümkün olabilmekte, vergi ve ceza tutarları olması gerektiğine inanılan noktalara çekilebilmektedir.

Yukarıda belirtilmeye çalışılan sebeplerle genel olarak VUK tasarısında yer alan uzlaşma düzenlemeleri bu müessesesinin gerekli olduğu ve daha etkin çalışması gerektiği kabul edilerek revize edilmelidir.

Bu kapsamda özel olarak aşağıda düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır;

- a) Aynı vergi incelemesi sonucu ortaya çıkması halinde, uzlaşma kapsamına vergi aslı ve vergi ziyai cezası ile birlikte vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da girmesi sağlanmalıdır. Halen mevcut mevzuata göre tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına sadece vergi asılları ve vergi aslına bağlı cezalar girdiğinden, aynı inceleme raporunda olmasına rağmen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için farklı bir süreç işlemektedir.
- b) Bu maddeye hem uzlaşma başvurusu ile birlikte vergi mahkemesinde dava açma süresinin duracağı açıkça yazılmalı, hem de uzlaşma başvurusu da dahil tarhiyat işlemleriyle ilgili olarak ilgili idari makamlara yapılacak her türlü başvuru, itiraz veya düzeltme talebinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. Maddesi kapsamında dava açma süresini durduracağına açıklık verilmelidir.
- c) Mevcut uygulamadaki uzlaşma komisyonları yetkileri için bir dönemde bir vergi türü için ihbarnamede yer alan vergi tutarına bakılması istenen amaca tam olarak hizmet etmemektedir. Komisyon yetkilerinin belirlenmesindeki amaç yüksek tutarlar için Ankara'da merkezde uzlaşma görüşmesi yapılması, nispeten daha düşük tutarlar için de taşrada yer alan komisyonlarda görüşme yapılmasıdır. Verginin yıllık alındığı gelir ve

kurumlar vergileri için sorun olmamakta, ancak vergilendirme döneminin 15 günlük olduğu ÖTV ve aylık olduğu KDV ve DV vergileri için, 24 dönem ve 12 aylık dönem için yıllık vergi tutarları çok yüksek olmasına rağmen, sadece tek ihbarnamede yer alan vergi tutarlarına bakılması uzlaşma görüşmelerinin daha az inisiyatif alma temayülü olan taşra uzlaşma komisyonlarında yapılmasına neden olmaktadır. Bu durumun düzeltilmesi için, aynı vergi incelemesi neticesinde bir yıl için tarh edilen vergi asılları toplamı esas alınarak uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin belirlenmesi daha yerinde ve daha adil olacaktır.

- d) Genel olarak düzenlenen raporlara hakimiyet ve hatalı bir tarhiyat olması halinde bu hatanın düzeltilerek mükellef lehine inisiyatif alınması bakımından merkezi uzlaşma komisyonlarının taşra komisyonlarının daha etkin olduğu malum olup gerçekleşen uzlaşma sonuçları da bunu teyit etmektedir. Uzlaşma vergi ihtilaflarının yargıya gitmeksizin idare ile görüşmeler yoluyla çözülmesi bakımından çok etkin bir müessese olup bu etkinliğin sürmesi bakımından, merkezi uzlaşma komisyonlarına gidecek inceleme sonuçları için limitlerin genel olarak azaltılmasının daha yerinde olacağı düşünülmektedir.
- e) Tarhiyat sonrasında kısmi uzlaşmaya imkân sağlayan ve pratikte çok kolay uygulanmasına imkan veren düzenleme getirilmelidir.
- f) Uzlaşma Komisyonlarının vergi aslında keyfi indirim yapmalarının önüne geçmek ve vergi mükellefleri arasında uzlaşma komisyonu önünde nispeten de olsa eşitlik sağlamak amacıyla, vergi aslında indirim yapılabilmesinin hangi durumlarda mümkün olabileceğine yönelik tadadi belirlemelerin bahsi geçen amaçlara hitap edeceği aşikârdır. Bununla birlikte, tadad edilen indirim gerekçelerinden ayrı olarak başka indirim gerekçeleri de ortaya çıkabilir. Örneğin daha önceden eleştiri konusu yapılmamış bir hususta eleştiri yapılyorsa ve bu eleştiri, bünyesinde ciddi tartışmaları içeriyorsa, böyle bir tarhiyat indirim için önemli bir gerekçe olacaktır. Dolayısıyla indirim gerekçelerinin tadadi olarak belirlenmesi, bazı indirim gerekçelerinin dikkate alınamaması gibi istenmeyen sonuçlar doğurabilecektir. Bu türden ilave gerekçeleri de içerecek bir eklemenin maddeye eklenmesi, uzlaşma komisyonlarına sınırları nispeten de olsa çizilmiş bir indirim gerekçesi sağlayabilecektir.

Madde 299 Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açma

(2) Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, dava açma süresi bitmiş veya on beş günden az kalmış ise bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren on beş güne tamamlanır. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde dava açma süresi bitmiş veya on beş günden az kalmış ise bu süre temin edilememe tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren on beş güne tamamlanır.

Bir önceki başlık altında aktarmış olduğumuz üzere, 304. maddede olduğu gibi, bu maddede de dava açma süresinin uzlaşma başvurusundan sonra da işleyeceği kabulüyle bu durumun sakıncalarını gidermeye yönelik bir ek süre tanıma düzenlemesi yapmak yerine, uzlaşmaya başvuru ile dava açma süresinin duracağı yönünde bir düzenleme yapılması daha pratik olacaktır.

Öte yandan, mevcut durumda uzlaşılan vergi ve cezalar kesin olmasına karşın, bazı durumlarda açıkça vergi hatası içeren vergi ve cezalar için de uzlaşıldığı durumlar ile karşılaşılabilir. Gelir İdaresi'nin ve yargının bu konudaki yaklaşımı, uzlaşılmış olsa bile açıkça vergi hatası içeren işlemlere bağlı olarak kesinleşen vergi ve cezaların da ilgililere iadesinin yapılması gerektiği yönündedir. Bu uygulamanın açık bir biçimde kanun metnine işlenmesi faydalı olacaktır.

Madde 303-307 Karşılıklı Anlaşma

Uluslararası vergisel ihtilafların çözümü için, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında yer alan “Karşılıklı Anlaşma” usulünün Vergi Usul Kanununa taşınması öngörülmektedir. Bu durumun söz konusu mekanizmayı daha işlevsel hale getirebileceği ümidiyle pozitif bir adım.

3. DEĞERLEME DÜZENLEMELERİYLE İLGİLİ GÖRÜŞLER

Değerleme Esasları

MADDE 213-

(2) Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları değerler esas alınır.

ÖNERİ: Kanun tasarısındaki 213. maddesindeki (1.) fıkra hükmüne ilave olarak aşağıdaki;

“(2) Değerleme gününün tatile denk gelmesinin ilgili kıymetin değerlemesine engel teşkil ettiği durumda, bu kıymetin değerlendirme gününden önceki son işlem günündeki değeri bu kıymetin değerlemesinde esas alınır.

şeklinde bir ikinci fıkra hükmüne de yer verilmesinde yarar görülmektedir. Zira, Kanunda 215. Maddesindeki “değer” tanımlamalarında “değerleme günü”, “değerlemeden önceki son işlem günü” gibi tanımlamalara yer verilmiş olup, kafa karışıklıklarına meydan vermemek adına bu ilaveye ihtiyaç duyulmuştur.

Tanımlar

MADDE 215-

*(3) Borsa rayici, borsalara kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin **değerlemeden önceki son işlem gününde** borsadaki işlemlerinin ortalama değerlerini ifade eder. Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda açık kararsızlıklar görülen hallerde, **son işlem günü** yerine değerlemeden önceki otuz gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırmaya ve bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

ÖNERİ: Fıkra da yer alan “değerlemeden önceki son işlem gününde” ve “son işlem günü” ifadeleri borsa rayicinin belirleneceği günün tespitinde bir tereddüte sebep olabilecektir. Örneğin değerlendirme önceki son işlem günü ifadesi, değerlemenin takvim yılı kullanan işletmeler için 31 Aralık itibarıyla yapılacak olması dolayısıyla önceki son işlem günü 30 Aralık günü olarak anlaşılabilir.. Ayrıca ifadede değerlendirme gününde bir işlem görmemiş olan aktif varlıklar için de en son işlem gördüğü günün fiyatı veya değerlendirme önceki 30 gün içinde oluşan fiyatların ortalaması gibi belirlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.

Tasarıdaki 213. maddeye ilişkin önerimizin de kabul edilmesi durumunda bu fıkranın aşağıdaki şekilde olmasını önermekteyiz.

*“(3) Borsa rayici, borsalara kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin **değerleme gününde** borsadaki işlemlerinin ortalama değerlerini ifade eder. Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda açık kararsızlıklar görülen hallerde, **değerleme günü** yerine değerlendirme*

önceki otuz gün içindeki ortalama rayıcı esas olarak aldırmaya ve bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Taşınmazlarda Maliyet Bedeline Giren Giderler

MADDE 217- (1)

a)

b) Taşınmazların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile ortaya çıkan kur farklarının taşınmazın **envantere alındığı hesap döneminin sonuna** kadar olan kısmı. Şu kadar ki taşınmazların envantere alındığı hesap döneminden sonraki dönemlere ilişkin olanlar doğrudan kar ve zarar hesabına geçirilebilir.

(2) Taşınmazlarla doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların **envantere alındığı hesap dönemi sonuna** kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

ÖNERİ: TMS standartların uyum sağlanması, VUK ve TMS muhasebe ve raporlama farklılıklarının azaltılması bakımından, taşınmaz alımı için kullanılan finansmanın faiz ve kur farkının, ilgili taşınmazın aktive alınması gereken tarih olan **“kullanılmaya hazır hale getirildiği tarih”** olarak belirlenmesini önermekteyiz.

Aynı şekilde alınan hibeler bakımından da benzer yaklaşım önerilmiştir. Ancak, hibelerin taşınmaz maliyetinden indirimi hususunun 5746 sayılı ARGE Kanunu uygulaması bakımından yenden değerlendirilmesi gerektiği görüşündeyiz. Bu harcamaların kurumlar vergisi kanunu çerçevesinde arge indirimi hesaplamasında dikkate alınmaması ifadesi ile taşınmaz maliyetinden indirilmesi teşvik kullanımını zedeleyebilecektir.

Son olarak bu maddeye, VUK ve TMS muhasebe ve raporlama farklılıklarının azaltılması bakımından, TMS23 deki (dolayısıyla UFRS’ye uygun) düzenlemeyi karşılması amaçlı **“yabancı para ile borçlanmalarda, “TL” faiz maliyetlerini aşan faiz ve kur farklarının bu aşan kısımları da doğrudan kar ve zarar hesabına geçirilebilir.”** hükmünün de eklenmesini önermekteyiz. Bu şekilde TMS mantığına da uygun şekilde, işletmelerin fonksiyonel para birimlerindeki normal finansman maliyetleri haricinde ortaya çıkan aşırı kur değerlendirme (resmi veya fiili devalüasyon durumları) giderlerinin maliyetlerinin de aslında finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi sağlanmış olacaktır.

Diğer taraftan alınacak hibelerin alındıkları dönemde, ilgili taşınmazın aktive alındığı ve amortisman ayrılmaya başlandığı durum dahil maliyetinden düşülmesi, özellikle yatırım malları yönünden de teşvik edici olacak, dolayısıyla yatırımları ve istihdamı artırıcı yönü olacaktır.

Bu çerçevede tüm bu önerilerimizi içeren (1/b) fıkrasının ve 2. Fıkrasının aşağıdaki şekilde olmasını önermekteyiz:

“ b) Taşınmazların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile ortaya çıkan kur farklarının taşınmazın **kullanılmaya hazır hale geldiği tarihe** kadar olan kısmı. Şu kadar ki taşınmazların **kullanılmaya hazır hale geldiği tarihten sonrası günlere** ilişkin olanlar doğrudan kar ve zarar hesabına geçirilebilir. **Yabancı para ile borçlanmalarda, “TL” faiz maliyetlerini aşan faiz ve kur farklarının aşan kısımları da doğrudan kar ve zarar hesabına geçirilebilir.**

(2) Taşınmazlarla doğrudan ilgili olması şartıyla, alınan hibeler veya Devlet yardımları maliyet bedelinden indirilir. “

Taşınmazlarda Maliyet Bedelinin Artması

MADDE 219-

(3) Kamu kurum ve kuruluşlarından kiralananlar hariç olmak üzere, kiralanan arsa, arazi ve 3/5/1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanununa göre yapı kullanma izni belgesi alınmamış binalar için yapılan harcamalar ikinci fıkra kapsamında değerlendirilmez.

ÖNERİ: Bu fıkranın uygulama sonucu ve amacı anlaşılamamıştır. Belirtilen taşınmazlara yapılan özel maliyetler doğrudan gider olarak mı dikkate alınacaktır, yoksa bu maliyetlerin itfa edilmemesi mi amaçlanmaktadır, net anlaşılamamaktadır. Diğer taraftan, maliyetin itfa edilmemesi gibi bir amaç güdülmüşse, böyle bir vergisel düzenlemenin temel vergileme ilkelerinin (vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olması, gelirin gerçek ve safi tutarları üzerinden vergilenmesi, vergiyi doğuran olayın dahi kanunlarla yasaklanmış olmasının vergilemeye engel olmayacağı gibi) hiç birisiyle bağdaşmadığı da akılda tutulmalıdır. İşletmeye dahil bir aktif oluşturan bir harcamanın itfası için belediyeden ruhsat alma şartı aramak, işletmenin gerçekleriyle bağdaşmayacaktır. Amortisman ve itfa, aslında iki farklı kavramdır ve amortisman bir yönüyle tükenmeye işaret ederken bir yönüyle de gün gelip yenilenme gereğine işaret eder ve bu sebeple de “birikmiş amortisman” gibi bir fon hesabında biriktirilir. Varlığı yasaya aykırı bir kıymetin yeniden ikamesini teşvik etmek sakıncalı görünmekteyse, burada özel maliyet harcamasının amorti edilmeyip, itfa edilmekte olduğuna da dikkat etmekte fayda vardır. İtfada sadece ilgili harcamanın “tükenmeye bağlı olarak elde edilmesine katkıda bulunduğu gelirin safi tutarının tespitinde dikkate alınması” gayesi vardır; kıymetin yenilenmesine dair bir ima içermez.

Satın Alınan Emtia

MADDE 221-

(1) Satın alınan emtia, maliyet bedeliyle değerlendirir. Satın alınan emtia ile ilgili olarak satıcıya ödenen veya borçlanılan ve emtianın **envantere alındığı tarihe** kadar belirli olan faiz, vade farkı, kur farkı gibi giderler de maliyet bedeline eklenir.

(2) Satın alınan emtia ile doğrudan ilişkili olmaları şartıyla, emtianın **envantere alındığı tarihe** kadar elde edilen iskonto ve indirimler maliyet bedelinden düşülür.

ÖNERİ: Tebliğ ile mevcutta düzenlenmiş olduğu üzere, finansman giderlerinin emtianın “stoklara alındığı” tarihe kadar olan kısmının maliyete eklenmesi Kanunda ifade edilebilir.. Aynı yaklaşım indirim ve iskontolar açısından da geçerlidir.

Ayrıca yine TMS uyumu açısından, Emtia vadeli alınmışsa, emtianın fiilen stoklara girdiği tarih itibarıyla, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olması durumunda hesaplanacak faiz, vade farkı, kur farkı gibi giderler ilgili dönemlerinde dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilmelidir. Zira bilindiği üzere, TMS ve VUK arasında “imal edilen emtia”nın maliyet bedelini farklılaştıran 2 temel unsur; amortisman oranları ve kıst uygulaması ile hammadde, yarı ürün vb. Malzeme girdilerindeki finansman /vade maliyeti yüküdür. Maliye Bakanlığı’nın Amortisman sürelerine ilişkin düzenlemeleri sonrasında işletmeler VUK kayıtlarında da TMS’ye uyumlu amortisman ömürleri seçebilmekte olup, kıst amortisman usulünün de (ki md. 256 da bu yönde önerimiz mevcuttur.) benimsendiği durumda, TMS ve VUK a göre hesaplanacak “imal edilen emtia” hesaplamasında yegane fark girdilerin bünyesindeki finansman /vade maliyeti yüklerinden oluşmaktadır. Bu yöndeki bir düzenleme işletmelerin yönetim muhasebeleri yönünden önemli TMS esaslı maliyetler ile vergi hesabı için önemli VUK esaslı maliyetleri için bilgisayar programlarında iki farklı “maliyet programı” geliştirmelerine gerek kalmayacaktır. Bilindiği üzere, maliyet programları ürün bazında karlılık raporlarına kadar detay içeren karmaşık programlar

olup, bu programlardaki bu detaylar yönetim raporlamalarında çok önem arz etmektedir. Genelde bu programlarda çalışan bir maliyet modülü bulunmakta olup, bu modülün ayrıca bir de TMS için kurgulanması ekstra ve çok karışık geliştirmeler gerektirmekte, kimi muhasebe programlarında mümkün de olamayabilmektedir. Geliştirilmiş olsa dahi bunların bakım ve revizeeri de ayrıca karmaşıklığı artırmaktadır. Bu yöndeki bir TMS_VUK yakınlaşması işletmelere çok büyük emek ve maliyet tasarrufu sağlayacaktır. Maddenin sonuna önerilen hüküm ile bu u hesaplamalarda, küçük –orta boy işletmeler için kolaylık getirilebilir, 3 aya kadar olan vadeler için hesaplama yapılmaması düzenlenebilir.

Tüm bu önerilerimizi içeren 221. maddenin 1. ve 2. fıkralarına ilişkin önerimiz şu şekildedir:

“Satın alınan emtia

MADDE 221- (1) Satın alınan emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Satın alınan emtia ile ilgili olarak satıcıya ödenen veya borçlanılan ve emtianın **fiilen stoklara girdiği** tarihe kadar belirli olan faiz, vade farkı, kur farkı gibi giderler de maliyet bedeline eklenebilir. **Şu kadar ki Emtia vadeli alınmışsa, emtianın fiilen stoklara girdiği tarih itibarıyla, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olması durumunda hesaplanacak faiz, vade farkı, kur farkı gibi giderler istenirse maliyet bedelinden tenzil edilerek ilgili dönemlerinde dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilir. Bu hesaplamada 3 aya kadar olan vadeler için hesaplama yapılmaz.**

(2) Satın alınan emtia ile doğrudan ilişkili olmaları şartıyla, emtianın **fiilen stoklara girdiği** tarihe kadar elde edilen iskonto ve indirimler maliyet bedelinden düşülür.

(3)

İmal Edilen Emtia

MADDE 222- (1) İmal edilen tam ve yarı mamul şeklindeki emtianın maliyet bedeli aşağıdaki yazılı unsurları içerir.

a) Mamulün imalinde kullanılan ilk madde ve yardımcı malzemelerin bedeli, (Satın alınan emtia gibi değerlendirilir)

b) Mamule isabet eden işçilik bedeli,

c) Genel imal giderlerinden mamule düşen pay,

ç) Genel yönetim giderlerinden mamule düşen pay, (bu payın mamulün maliyetine eklenmesi isteğe bağlıdır),

d) Ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesi bedeli.

(2) Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini birinci fıkradaki unsurları içermek şartıyla diledikleri usulde belirleyebilir.

ÖNERİ: TMS23 gereği münhasıran **“özellikli varlıklar”**ın finansmanı için kullanılan kredilerden elde edilen faiz gelirlerinin, bu kredilerin faiz giderlerinden mahsup edilerek netinin finansman gideri olarak kabul edilmesi uygun olacaktır. Bu maddeye ve/veya 217.Maddeye bu yönde ekleme yapılması uygun olacaktır kanısındayız. Bu durum bu varlıkların üretimine yönelik yatırımlar yönünden de teşvik edici olabilir.

Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçları

MADDE 225-

ÖNERİ: Maddeye eklenecek (4). Fıkra ile finansal türev sözleşmelerinin de borsa rayici ile değerlendirilme kapsamına alınması sağlanabilir. Özellikle bankalar ve büyük ölçekli şirketlerin alım-satım veya korunma amaçlı finansal türev işlemlerinin, bilançolarındaki döviz varlık ve yükümlülükler ile ters yönlü hareket etmekte olması dolayısıyla, bu işlemlerin VUK açısından değerlendirilememesi mali kar ile ticari kar arasında dönemler arası ciddi farklılıklara sebep olmaktan (bu durum gelir veya gider yönlü olabilmektedir), Mali İdare açısından da vergi tahsilatlarının mali kar tahminlerine göre bütçelenmesini engellemektedir. Genellikle iki dönem arası geçişme yaratan bu değerlendirmelerin VUK açısından da dikkate alınması TMS ile de uyumu sağlayacaktır.

Ancak özellikle yaygın olan OTC finansal türev araçlarda teşkilatlanmış borsalarda bir fiyat edinilememesi, bu araçların genellikle faiz ve kur hadleri baz alınarak hesaplanabilir olması dolayısıyla, yapılacak ek fıkra (4. Fıkra) düzenlemesi için şu şekilde bir metin önerilmektedir:

*“(4) İlgili yasalar gereği finansal raporlama standartları bakımından Türkiye Muhasebe Standartlarını kullanmak zorunda olan işletmelerden dileyenler, Finansal türev araçlarına ilişkin olup borsa rayici ile değerlendirilmesi gereken sözleşmeler için borsa rayici olarak, ilgili finansal türev aracın alım veya satımının yapıldığı finansal kurumdan veya başka bir finansal kurumdan alınan faiz ve kur fiyatları kullanılmak suretiyle değerlendirilen ve sözleşme ile aynı vade için hesaplanan **yeni işlem fiyatı da esas alınabilir.** , Ancak bu tercihi kullanan işletmeler sonraki dönemlerde de bu tercihi kullanmak zorundadır.”*

Yabancı Paralar

MADDE 226-

*(3) Bankalar, yabancı paralarla ilgili olarak yapacakları değerlemede, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasıyla belirlenen esaslara uygun olarak kendilerinin tespit ettikleri ve **fiilen uyguladıkları** döviz alış kurlarını esas alır.*

ÖNERİ: Bentte yer alan Merkez Bankasının artık bir belirleme yapmaması nedeniyle BDDK olarak güncellenmesi, ayrıca anlaşılması ve tanımlanmasında muğlaklık yaratan kur belirlemesinde “fiilen uyguladıkları” kur ibaresinin, “evalüasyon işlemlerinde kullandıkları” şeklinde belirlenmesi, uygulama birliği, muhasebe sonuçları ile tutarlılık ve belirlilik açısından önemli görülmektedir. Bu çerçevede 3. Fıkra önerimiz şu şekildedir:

*“(3) Bankalar, yabancı paralarla ilgili olarak yapacakları değerlemede, **Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenlemelerine** uygun olarak kendilerinin tespit ettikleri ve **evalüasyon işlemlerinde** uyguladıkları döviz alış kurlarını esas alır.”*

Ayrıca maddeye eklenecek yeni bir fıkra ile (5. Fıkra) “altın” ve benzeri belirlenecek kıymetli madenlerden, özellikle para gibi işlem görenlerin de Yabancı Para ile aynı esaslarda değerlendirilmesinin belirlenmesi çok önemli bir ihtiyaçtır (alım-satım konu edilen fiziki altınlar hariç). Hükümet Programında da altın kullanımının yaygınlaştırılması hedefi ile de uyumludur.

Bu çerçevede Ek fıkra (5. Fıkra) önerimiz şu şekildedir:

“(5) Altın ve Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen ve para gibi değişim veya değer saklama aracı olarak kullanım alanı bulan diğer kıymetli madenler de Yabancı Para ile aynı değerlendirilme esasına tabi tutulur. Döviz için yapılan kur belirleme esasları altın ve bu diğer belirlenen kıymetli madenler için de uygulanır. Ancak, fiziki olarak ticari alım-

satım konusu yapılan altın ve bu diğer belirlenen kıymetli madenler emtia için belirlenen değerlendirme esaslarına tabi tutulur.”

Alacaklar

MADDE 227-

(1) Alacaklar kayıtlı değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayalı **alacaklar** değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

(3) **Bankalar ve sigorta şirketleri** alacaklarını, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı veya işlemlerinde uyguladıkları faiz oranıyla değerlendirme günü değerine indirirler.

ÖNERİ: Birinci paragrafa ikinci cümlede yer alan alacak kapsamına bir nevi kredi alacağı niteliğinde olan “*factoring alacakları*” ibaresinin de eklenmesi talep edilmektedir. Bu talebe paralel olarak, 3 numaralı paragrafta da Bankalardan sonra “*Factoring Şirketleri ile Tüketici Finansman Şirketlerinin*” de eklenmesi, benzer ürünlerin aynı esaslarda değerlendirilmesi açısından önemli görülmektedir.

Bu çerçevede 227 maddenin 1. Ve 3. Fıkralarına ilişkin önerimiz şu şekildedir:

“**MADDE 227-** (1) Alacaklar kayıtlı değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayalı alacaklar (**factoring alacakları dahil**) değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

(2)

(3) Bankalar, **factoring şirketleri, tüketici finansman şirketleri** ve sigorta şirketleri alacaklarını, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı veya işlemlerinde uyguladıkları faiz oranıyla değerlendirme günü değerine indirirler.”

Borçlar

MADDE 232-

(1)

(2) Vadesi gelmemiş olan **senede bağlı** borçlar değerlendirme günü değerine indirgenebilir. Bu takdirde senette faiz oranı açıklanmışsa bu oran, açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı dikkate alınır.

(3) **Bankalar ve sigorta şirketleri** borçlarını, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı veya işlemlerinde uyguladıkları faiz oranıyla değerlendirme günü değerine indirirler.

ÖNERİ: 2 numaralı paragrafta senede bağlı olmayan alacakların de reeskonta tabi tutulması TMS ile uyum sağlanması, alacakların rayiç değerine getirilmesi sağlanmaktadır.

Alacaklarda yapılan önerilere paralel olarak 3 numaralı paragrafta da Banka ve sigorta şirketi haricinde kalan diğer finansal şirketlerin de (6362 sayılı Kanuna tabi şirketler: Factoring, Leasing ve Finansman Şirketleri) kapsama alınması önerilmektedir.

“(2) Vadesi gelmemiş olan borçlar değerlendirme günü değerine indirgenebilir. Bu takdirde senette faiz oranı açıklanmışsa bu oran, açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı dikkate alınır.

(3) Bankalar, **factoring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, tüketici finansman şirketleri** ve sigorta şirketleri borçlarını, Türkiye Cumhuriyet Merkez

Bankası tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı veya işlemlerinde uyguladıkları faiz oranıyla değerlendirme günü değerine indirirler.”

Karşılıklar

MADDE 235-

ÖNERİ: Bu madde kapsamına “**garanti karşılıklarının**” ve hatta kıdem tazminatı karşılığı gibi bazı yaygın ve TMS bakımından da ayrılması zorunlu karşılıkların da **tasarruf değeri** ile değerlendirilmesine imkan verilmelidir..

“Enflasyon düzeltmesi

MADDE 239- (1)

(2) Şu kadar ki şartların gerçekleşmemesi durumunda da en son enflasyon düzeltmesi yapılan dönemi takip eden beşinci yılın sonunda mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

(2)

(3).....

(4).....

(5)

(6)

(5. Altbent) Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur.”

(7)...

(8)...

(9)....

(10).... “

ÖNERİ: Maddenin 2 numaralı fıkrasında yer alan ve enflasyon düzeltmesinin 5 yılda bir yapılmasını zorunlu tutan ibarenin kaldırılması önerilmektedir. Zira vergisel bir sonucu da olmayan bu değerlendirme, VUK ve TMS mali tablolarında önemli farklılıklar yaratacak, Tek Düzen Hesap Planını kullanmayan kurumlar bakımından da önemli kayda alma sorunları yaratacaktır.

Ayrıca, söz konusu maddenin 6 numaralı fıkrasının r yukarıda da belirtilen 5. Altbendinde yer alan yukardaki ifadede de Enflasyon karlarının **5 yıl sonra** tasfiye edilmesi imkanı getirilmelidir, aksi halde, ilgili hesaplar tasfiye olmasına ve reel değerlerle mali sonuçları vergi matrahına dahil olmasına rağmen, bu farklar hiçbir zaman kullanılamayan ve tasfiye edilemeyen bir fark olarak işletmenin sonsuz ömrünce yaşamaktadır. Bu farklar işletmeden çekildiğinde, mevcut zararlar, teşvik ve indirimler de kullanılamayarak, mutlak bir vergi ödenmesi zorunluluğu getirdiğinden, bu durum vergi adaleti ve güvenliğini de tehdit etmektedir.

Bu çervede 239. Maddenin 6 numaralı fıkrasının (5). Altbendinin aşağıdaki şekilde olmasını önermekteyiz:

*“Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, **ayrıldıkları yılı takip eden 5 yıl süre zarfında** herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde*

vergiiye tabi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.”

Amortisman Mevzuu

MADDE 249-

ÖNERİ: Bu maddeye eklenecek bir fıkra (5. Fıkra) ile sanat eserleri ve antika eserler için, bu eserlerin işletmeciliğini yapanlar bakımından bu eserlerin amortismanı mevzuu açıklığa kavuşturulabilir.

Bu çerçevede önerdiğimiz madde hükmü şu şekildedir:

“(5) 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamına giren sanat eserleri (sinema filmleri hariç olmak üzere, ilim, edebiyat, musiki ve güzel sanat eserleri) ile tarihi eserler, kültür varlıkları ve antika eşyalar, ana faaliyet konusu bu eserleri sergileme, kiralama veya işletilmesinden kazanç elde etme olan işletmeler bakımından amortisman mevzuuna girer.”

Amortisman Uygulama Süresi

MADDE 256-

(1) Amortisman süresi, kıymetlerin **envantere alındığı yıldan** başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan orana bölünür.

ÖNERİ: Amortisman süresinin envantere alındığı tarih yerine **“kullanılmaya hazır hale getirildiği tarihte”** başlatılması önerilmektedir. Bu öneriye bağlı olarak, amortisman uygulamasının yıllık değil, aylık ve hatta günlük olarak belirlenmesine imkan verilmelidir. Hali hazırda binek otomobiller ile ilgili mevcut aylık kıst hesabı düzenlemesinin genele yaygınlaştırılması dahi TMS ile VUK arasındaki uyumu, süreler bakımından da sağlamış olacaktır. Maliye Bakanlığı’nın yayımlamış olduğu faydalı ömür süreleriyle TMS ile VUK arasındaki uyum kısmen sağlanmış olup, sadece kıst uygulaması bakımından temelde ayrılık söz konusu olmaktaydı. Bu durum ise işletmelere hem VUK’a göre sabit kıymet listesi tutma hem de TMS’ye göre sabit kıymet listesi tutma yükü (emek ve maliyet) doğurmakta idi. Bu şekilde hem bu maliyetlerden de tasarruf sağlanmış olacak hem de amortismanların daha doğru ayrılması sağlanmış olacaktır. Bu yöndeki önerimize, Tasarının “Satın alınan emtia” başlıklı 221. Maddesine ilişkin yukarıda yaptığımız açıklamalar da ilave gerekçe olarak belirtilebilir.

Diğer taraftan, Bakanlığın faydalı ömür sürelerine ilişkin azaltım yönünde yapacağı değişikliklerin, yatırım ve istihdamın desteklenmesi yönünde vb. gerekçelerle olabilir. Bu durumun da amaca hizmet etmesi bakımından mevcut kıymetlere de yeni belirlenen faydalı ömür sürelerinin uygulanması ve özellikle geçmiş dönemlerde ayrılan amortismanların da ikmal edilmesi, işletmeler yönünden teşvik edici olabilir. Bu konuda zorlama yapmamak adına cümle “ayrılabilir” olarak bitirilmiştir.

Bakanlığa, Uçak vb. türden kıymetlerin motor, kabin vb. türden parçaları için kısım kısım faydalı ömür tespiti için de yetki alınmalıdır.

Bu çerçevede 256. Maddenin 1. Ve 2. Fıkralarına ilişkin önerimiz tek bir fıkra şeklinde aşağıdaki şekildedir:

“MADDE 256- (1) Amortisman süresi, kıymetlerin kullanılmaya hazır hale geldiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle en az Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan **faydalı ömür sürelerine karşılık gelen aylık süreler itibariyle hesaplanır ve bu süreler itibariyle amortisman ayrılır.”**

(2) Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan faydalı ömür sürelerinde yapılacak azaltım yönündeki değişiklik mevcut sabit kıymetler itibarıyla de uygulanır. Yeni faydalı ömür sürelerine göre hesaplanan amortisman tutarlarıyla, önceki faydalı ömür sürelerine göre hesaplanan ve ilgili dönemlerinde ayrılan amortisman tutarları arasındaki farklar da değişikliğin yapıldığı dönemde amortisman olarak ayrılabilir.

Amortisman yöntemi

MADDE 257- (1) İktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük arz eden kıymetler için normal veya azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemlerinden yalnız birisi uygulanabilir.

(2) Bir iktisadi kıymet üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemez.

(3) Bir iktisadi kıymet üzerinden azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman yöntemine geçilebilir. Bu suretle yöntem değiştirenler tercihlerini beyannamelerinde veya eki bilançolarda belirtmeye mecburdur. Kabul edilen yeni yöntem, bu bildirimin yapıldığı beyannamenin ilgili olduğu dönemden başlayarak dikkate alınır. Bu takdirde henüz itfa edilmemiş olan değer kısmı, kalan amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit tutarlarla itfa edilir.

Şüpheli Alacaklar

MADDE 259-

ÖNERİ: Öncelikle, mevcut VUK'un 323. maddesinin gerekçesinde karşılığa tabi alacağın "hasılat" yazılmış olması yönündeki yorumun yeni Kanun metninde de sürdürülmemesi bakımından, hazırlanan bu yeni **Kanun'un 259. madde gerekçesine** bu yönde bir açıklama ilave edilmesi gerekir. Zira Kanun metninde böyle bir ifade yer almadığından, metin değişikliği gerektirmeyen bir husus olarak değerlendirilmektedir.

Şüpheli alacak maddesi ile uzun süredir tartışmalı olan bazı hususların da açıklığa kavuşturulması gerektiğini düşünüyoruz. Bu çerçevede aşağıdaki hususlara ilişkin düzenlemelerin eklenmesini talep ediyoruz:

- a) Tasarruf değerine göre karşılık ayrılması ifadesinin gereği olarak, dava veya icra safhasına geldiği yılda % 100 karşılık ayrılması zorunluluğu kaldırılmalı, mükellefin alacağın tasarruf değerine göre bir karşılık ayrılmasına imkan verilmelidir. Bu durum özellikle banka dışı finansal kurumların BDDK gereği ayırdıkları oranlardaki karşılıkların kabul edilmesine ve iki mevzuat arasında uyum sağlanmasına imkan verecektir.
- b) Teminatlara ilişkin belirleme yapılmalıdır. Zira şahsi kefalet gibi, senet gibi maddi değeri yine bir kredi riskine tabi olan teminatlar ile, taşınmazlarda ipotek sırasında taşınmazın vergi değerinden fazla önde sıralı ipoteklerin olduğu durumlarda, teminat değerliliği bulunmamaktadır. Teminatların değerlemesine ve dikkate alınma oranına dair, BDDK benzeri, bir belirleme yapmaya imkan veren bir düzenleme veya bunu yapacak yetki alınmalıdır. Ayrıca teminat değerinde zaman içinde ortaya çıkan değişiklik durumları da dikkate alınarak, karşılık tutarının yeniden belirlenmesine imkan verilmelidir.
- c) İflas ertelemesi durumunda, Mahkemenin iflas ertelemesi kararı sonrası şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Ancak karşı firmanın iflas ertelemesi başvurusu üzerine, Karar sürecine kadar olan zaman içinde bir şey yapılamamaktadır. Aslında şüpheli alacak karşılığı ayırma imkânının, karşı firmanın iflas ertelemesine başvurusu durumunda doğması uygun olacaktır.

- d) Taslağın 259. maddesinin 1/c bendinde, değersiz alacak hükmünde değerlendirilmeyen ancak icra ve davaya gidilmesine değmeyecek tutarlar için de karşılık ayrılmasına imkân verilmektedir. Bu fıkra son derece isabetli bir düzenleme olmakla beraber, fıkarda belirtilen tutar (tahakkuktan vazgeçme haddi) çok düşüktür. Bu tutarın 2 kat olarak belirlenmesi daha uygulanabilir hale getirecektir. Yine ayrılacak karşılık tutarının alacak toplamına oranla % 1'den fazla olamayacağı belirtilmektedir. Bu sınırlama konulduğu takdirde, ayrıca 5 milyon TL gibi bir tutarsal üst sınır belirlenmesine gerek olmadığını değerlendirmekteyiz. Zira bu durumda alacak hacmi çok yüksek olan kurumlara, daha düşük alacak hacmine sahip kurumlara nazaran haksız ve aleyhte bir sonuç yaratılmış olacaktır.

Bu çerçevede Kanun tasarısının 259. madde hükmünü şu şekilde önermekteyiz:

“Şüpheli alacaklar

MADDE 259- (1) Ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan;

a) Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,

b) Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan; dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar,

c) **Bu Kanunun 80 inci maddesi uyarınca tespit edilen ve her bir borçlu itibarıyla tahakkuktan vazgeçme tutarının 2 katını aşmayan vadesi üç ay geçmiş alacaklar (Şu kadar ki bu bent uyarınca bir takvim yılında ayrılacak karşılık tutarı senetli ve senetsiz alacakların toplamının değerlendirme günündeki bakiye tutarının %1'ini geçemez)**

şüpheli alacak sayılır.

(2) Şüpheli alacaklar için birinci fıkranın,

a) (a) bendinde sayılan hallerde dava açıldığı veya icra takibine başlanıldığı, (iflas erteleme başvurularında bu yönde başvurunun Mahkemeye yapıldığı tarih)

b) (b) bendinde sayılan hallerde protesto çekilmek veya yazı ile ödenmesi talep edilmek suretiyle takip edildiği,

c) (c) bendinde sayılan hallerde, şartların gerçekleştiği

hesap dönemine ilişkin değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Karşılığın hangi alacaklarla ilgili olduğu ayrı ayrı gösterilir. **Tasarruf değerinin takip eden dönemlerde değişmesi halinde, değişikliğin olduğu dönemler itibarıyla ek karşılık ayrılması veya ayrılan karşılığın iptal edilmesi mümkündür.**

(3) Teminatlı alacaklarda teminatsız kalan kısma karşılık ayrılabilir. **Ancak, şahsi kefaletler, borçlu veya ortakları veya iştirakleri tarafından verilen senetler ve ihtiyati haciz kararları teminat sayılmaz Ayrıca gayrimenkul ipotek teminatlarında, önceki sıralı ipotek alacaklarının ipotek alacağı toplamının emlak vergi değerinin altında kalması halinde emlak vergi değerine kadar olan tutar teminat olarak dikkate alınır. Alacakların teminatlı sayılacak kısmının belirlenmesinde, teminatlar gayrimenkuller için emlak vergi değeri ile, taşıtlar kasko değeri ile, diğer teminatlar ise varsa sırasıyla, borsa rayici, rayiç değer veya emsal değerleriyle dikkate alınır.**

(4) Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen tutarları tahsil edildikleri dönemde kar ve zarar hesabına intikal ettirilir.

(5) Yurt dışı alacaklar için dava ve icra takibinin yapıldığının 27/11/2007 tarihli ve 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun kapsamında tevsiki gerekir.

(6) **En son tahsilat yapılan tarihten itibaren en az 12 ay süre zarfında herhangi bir tahsilat yapılamamış olan şüpheli alacaklar takip ve tahsilinden vazgeçildiğine dair yazılı bir karar alınmak, bu karar mutad yollarla borçluya duyurulmak ve takip süreci fiilen de sonlandırılmak şartıyla, karşılıkları ile birlikte kayıtlardan çıkartılabilir. Ancak borçlunun daha sonradan rızaen yaptığı ödemelerle, tahsil edilebilen tutarlar, tahsil edildiği dönem kazancına dahil edilir.**

(7) **Maliye Bakanlığı teminat türleri bakımından, teminatların değerlemesine ve dikkate alınma tutarına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”**

Değersiz Alacaklar

MADDE 260-

ÖNERİ: Değersiz Alacak maddesine de Şüpheli Alacaklarda yer aldığı üzere, doğrudan alacağın bilanço dışı bırakılmasına imkan veren bir “önemlilik testi” ölçüsü eklenmelidir. Zira, değersiz alacak şartlarının sağlanabilmesi için, kanaat getirici bir vesika arandığından, Alacaklının herhangi bir hukuki işleme girmesine değmeyen, yazı ile istenmesine ragmen tahsil edilememiş ve hukuki araştırmalar ile tahsil imkanının kaybolduğuna kanaat getiren alacaklar da belirli bir tutara kadar olmak üzere değersiz sayılabilmelidir.

Ayrıca, Kanun metninde yer verilme dahi Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde, alacaklı ve borçlunun ibra sözleşmesi dahilinde vazgeçtiğini yazılı olarak ve “gayri kabili rücu” koşuluyla kesin olarak kayıt altına almış olduğu alacakların da değersiz sayılacağına açıklık verilmelidir. Takibe değmeyecek alacak sınırı olarak belirlenen tutarın üzerinde kalıp da hukuken herhangi bir belge yaratma imkanı kalmayan (ibraname dahi alınacak borçlu bulunamayan) durumlar açısından ise, yukarıdaki 259’uncu madde için önerdiğimiz koşullar dahilinde bir değersiz alacak prosedürü devreye girecektir.

Vazgeçilen Alacaklar

MADDE 261-

(1) **Konkordato veya zor duruma düşmesi nedeniyle ödeme gücünü kaybetmiş borçludan sulh yoluyla kısmen veya tamamen alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın içeriği alaktan vazgeçilen yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kâr hesabına aktarılır.**

ÖNERİ: 1 numaralı paragrafta sulh yolu ile vazgeçilen alacak için zor duruma düşme ve ödeme gücünü kaybetme şartları getirilmiştir. Borçlu açısından bu tür vazgeçilen alacakların itfa ve gelir yazılması için bu tür bir şarta gerek olmadığını değerlendiriyoruz. Mevcut düzenleme de bu yönde olup, ödenmeyecek borcun gelir yazılmasına ilişkindir. Kanımızca, bu maddenin mevcut haliyle kalması daha uygundur.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin ve peştamallıkların itfası

MADDE 264-

(1) Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştamallıklar kayıtlı değerleri üzerinden eşit tutarlarda ve **on yıl** içinde itfa olunur.

ÖNERİ: Kanunun 264. maddesini mevcut halinde olduğu gibi kalması ve sürenin 5 yıl olması önerilmektedir.

Özel Maliyet Bedellerinin İtfası

MADDE 265-

(1) Bu Kanunun 219 uncu maddesinde yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit tutarlarda itfa olunur.

(2) Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralamanın veya işletme hakkının herhangi bir nedenle sona ermesi hâlinde henüz itfa edilmemiş olan özel maliyet bedeli, kiralamanın veya işletme hakkının sona erdiği yılda bir defada kar ve zarar hesabına aktarılır.

ÖNERİ: Bu maddenin biraz daha detaylandırılması, yaşanan problemlili hususların giderilmesi talep edilmektedir. Örneğin, işletme kullanımına münhasır yapılan, faydalı ömrü kira süresinden önce tamamlanması öngörülen özel maliyet giderlerinin 5 yılda itfa edilmesi düzenlenebilir. Zira bazı işletmeler 10-15 yıl gibi çok uzun süreli kiralama yapıp, bu neviden özel maliyetler oluşturabilmektedir.

Yine, yapılan özel maliyetin kira süresine nazaran daha uzun süreli kullanım imkanı olan özel maliyetler açısından da, faydalı ömrüne göre amortisman yoluyla itfa edilmesi imkanı da getirilmelidir. Bazı işletmeler bir veya iki yıllık kira sözleşmesi yapıp, daha sonra bu süreleri uzatmaktadır. Bu durumda, işletme sahibi özel maliyetlerini , kira süresinden daha uzun süreyle de (özel maliyet bedeli sınırı süre itibarıyla) itfa edebilmelidir.

4. DİĞER KONULAR

a) Sigortacılık sektörüne ilişkin konular

aa) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kayıtlarına ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu Taslağı'nın 165'inci maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddenin reasürans ve emeklilik şirketlerini de içerecek şekilde aşağıdaki gibi tavzih edilmesi önerilmektedir.

Madde 165-(1) Banka, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri banka ve sigorta muameleleri vergisi konusuna giren işlemleri ayrıntılı veya bordrolar üzerinden toplu olarak kendi muhasebe defterlerinde veya isterlerse ayrı bir banka ve sigorta muameleleri vergisi defterinde, diğer işlemlerinden ayrılmak suretiyle gösterirler.

ab) Alacaklara ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu Taslağı'nın 227'inci maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddenin 3'üncü fıkrasının reasürans ve emeklilik şirketlerini de içerecek şekilde aşağıdaki gibi tavzih edilmesi önerilmektedir.

Madde 227-(3) Bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri alacaklarını, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı veya işlemlerinde uyguladıkları faiz oranıyla değerlendirme günü değerine indirirler.

ac) Borçlara ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu Taslağı'nın 232'inci maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddenin 3'üncü fıkrasının reasürans ve emeklilik şirketlerini de içerecek şekilde aşağıdaki gibi tavzih edilmesi önerilmektedir.

Madde 232-(3) Bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri borçlarını, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı veya işlemlerinde uyguladıkları faiz oranıyla değerlendirme günü değerine indirirler.

- ad)** Kanaat verici vesikalardan herhangi biri alınmadığı ve bir mahkeme kararı da olmadığı sürece şüpheli ticari alacakların şirketlerin bilançolarında sonsuza kadar taşınması söz konusu olmaktadır. Mevcut ekonomik icaplara ve uluslararası diğer uygulamalara bakılarak vergi mevzuatında bu konuyla ilgili ilave düzenlemeler yapılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir. Şüpheli alacaklarla ilgili görüş ve önerilerimiz yukarıda belirtilmiş olmakla birlikte, sigortacılık sektörü açısından önemi nedeniyle, fiilen tahsil kabiliyeti olmayan alacakların uzun yıllar şirket kayıtlarında yaşamamasını teminen Vergi Usul Kanunu Taslağı'nın 260'ıncı maddesinin ilk cümlesinden sonra aşağıdaki ifadenin –tercihen genel bir hüküm olarak veya en azından sigorta şirketleri yönünden- eklenmesini ayrıca önermekteyiz.

“Şüpheli hale geldiği ve şüpheli alacak karşılığına konu edildiği yıla ait asgari ücretin yıllık tutarını aşmayan ve şüpheli alacak karşılığı ayrıldığı yıl izleyen 10. yılın sonuna kadar takip edilmiş olmasına rağmen tahsil edilmemiş ve aciz vesikasına bağlanmamış olan alacaklar da 10. yılın sonu itibarıyla değersiz alacak addolunur. Rücu alacakları gibi alacaklının borçluyu tayin etme irade ve inisiyatifi olmaksızın kanundan kaynaklanan halefiyet hakkının kullanılması sebebiyle doğan alacaklarda ise asgari ücret sınırı 5 kat olarak dikkate alınır. Bu maddede belirlenen asgari ücret limitlerini aşan alacaklar için değersiz alacak uygulaması anılan limitlere kadar olan kısım için uygulanır.”

b) İhtirazi kayıtla beyanda faiz uygulaması

İhtirazi kayıt ile açılan davaların kazanılmasına bağlı olarak, beyanname verilmesi aşamasında ödenen vergiler mahkeme kararı ile iade edilmektedir. Dava açan mükelleflerin dava dilekçelerinde açıkça talep etmeleri halinde mahkemelerce, iade edilecek vergi tutarının faiziyle birlikte ödenmesine karar verilmektedir. Yeni Kanunda, ihtirazi kayıtla beyanname verilip dava açılması ve kazanılması halinde, iade edilecek tutarın gecikme faizi oranında bir faiz ile ödenmesi hususunda bir belirleme yapılmasının yerinde olacağı değerlendirilmektedir.

c) Vergi mahremiyeti

Vergi mahremiyeti ile ilgili 9. maddenin 3. fıkrasının (ç) bendinde yer alan düzenlemede, Maliye Bakanlığı'nın yapacağı açıklamalarda hukuken kesinleşme şartının aranmadığı sadece tespitin yeterli olduğu görülmektedir. Bu düzenlemenin mükellefler arasında yargıda hak arayanları zor duruma düşürebileceği, özellikle hürriyeti bağlayıcı cezalar dikkate alındığında sonuçlarının daha da önemli olduğu düşünülmektedir. Bu çerçevede düzenlemenin yeniden değerlendirilmesi önerilmektedir.

d) e-Tebliğat

69. maddede yer alan elektronik tebliğ maddesinin 2. fıkrasında yer alan “Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır” ifadesi oldukça problem yaratabilecek niteliktedir.

Elektronik adrese bakma imkanının olmaması, internet akışındaki problemler, spam'a düşme, hacker saldırısı gibi çok sayıda ihtimal dikkate alınınca ve bu ihtimallerin İdare'den, mükelleften, bağlantılardan, Türkiye'nin dahil olduğu şebekelerden veya çeşitli terör saldırıları veya doğal afetlerden kaynaklanması ihtimallerinde ortaya çok sayıda hukuki problem çıkacaktır. Bu konunun yeniden değerlendirilmesi faydalı olacaktır.

e) Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına (PFA) başvuran mükellefler için koruma

PFA başvurusu yapan mükelleflerin, vergi idaresi ile anlaşmaya varmaları halinde geçiş yıllardaki uygulamalarının vergi inceleme riskine karşı, özelge uygulamasında olduğu gibi mükelleflere belli bir süre için de pişmanlıkla ilgili yılları düzeltme imkânı verilmelidir. Bu nedenle, Tasarının 292 nci maddesine veya 292/A şeklinde düzenlenecek bir yeni bir madde ile vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı şeklinde bir düzenleme yapılmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.

f) Elektronik ortamda iş yeri

Sanal işyeri tanımı konusunda BEPS 1 No.lu Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Eylem raporlarındaki tavsiyelerin göz önünde bulundurulması uluslararası ihtilafların önlenmesi bakımından yararlı olacaktır.

g) Serbest meslek erbabının bilanço esasına göre defter tutabilmesi

Serbest meslek erbabı dilediği takdirde bilanço esasına göre defter tutabilmelidir. İlgili hükmün buna izin verecek şekilde değiştirilmesi uygun olacaktır.

h) Yenileme fonu

Yenileme fonu uygulamasında, yenileme fonunun kullanılmasına ilişkin 3 yıllık sürenin neyi ifade ettiği konusu tartışmalıdır.

Yenileme fonunun amacı düşünüldüğünde bu sürenin sabit kıymetin yenilenmesi zorunluluğuna ilişkin azami süre olarak anlaşılması daha doğrudur. Bu süre içinde yenileme yapıldığı takdirde ise ilgili sabit kıymetin amortismanları ile itfa oluncaya kadar yenileme fonu pasifte tutulmaya devam olunur, itfa sonrası artan bir tutar olması durumunda gelir yazılır.

Bizce hem VUK'un ilgili 328'inci maddesindeki düzenleme hem de taslağın 266. Maddesinde yer alan düzenleme yukarıdaki anlayışa uygun olmakla birlikte, konuya ilişkin farklı anlayış ve uygulamaları dikkate alarak daha açık yazılması uygun olacaktır.

Öte yandan, yenileme fonu uygulaması sadece satışın önce yeni alımın sonra olduğu durumda değil, alımın önce satışın sonra yapıldığı durumlarda da uygulanmalıdır. İşletmenin faaliyetlerinin devam edebilmesi için bu düzenlemenin belirtildiği şekilde revize edilmesi önem arz etmektedir.

i) Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman

Taslakta, amortisman yönteminin seçiminde binek otomobilleri ve binalar için kısıtlama getirilmektedir.

Mevcut düzenlemede olduğu gibi, mükelleflerin diledikleri amortisman yöntemini belirleme hakları bu şekilde kısıtlanmamalıdır. Bu çerçevede 252. maddede yer alan parantez içi hükmün Tasarıdan çıkartılması gerektiği düşünülmektedir.

j) Mükellef grupları itibarıyla kesilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları

Taslağın 281. Maddesinde yapılan düzenlemeyle, usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezalarının, bazı kurumlara iki kat olarak uygulanması önerilmektedir.

Madde hükmüne göre, halka açık bir anonim şirket, halka açık olmayan başka bir anonim şirkete göre aynı fiil dolayısıyla iki kat daha fazla özel usulsüzlük cezası ödeyecektir. Aynı hüküm bir finansal kiralama şirketinin, operasyonel kiralama şirketine nazaran daha fazla ceza ödeme yükümlülüğü bulunmasına da sebebiyet vermektedir. Böyle bir hükmün vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

k) Belge düzeninde daha esnek bir yapı

Vergi Usul Kanunu'nun belge düzeni değişen yapıları karşılayamamaktadır. Taslakta yer alan düzenlemeler de bu ihtiyacı karşılayamayacaktır.

Özellikle gelişen pazarlama dünyası, yeni ihtiyaçları ortaya çıkartmaktadır. Bu çerçevede örneğin;

- ✚ Bir şehirde satılan mal bir başka şehirde bir başka mükellef tarafından iade alınmakta,
- ✚ Bir mükellefin satışı nedeniyle kazanılan puanlarla bir başka mükelleften mal veya hizmet alınabilmekte,
- ✚ Bir mükellefin çalışanının performansı bir başka mükellef tarafından ödüllendirilerek pazarlama faaliyeti yapılabilmektedir.

Bütün bu durumlarda düzenlenecek belgeler konusunda düzenleme ihtiyaçları bulunmaktadır. Gelir İdaresinin yetki kullanımına ihtiyaç duyulmayacak bir yapı kurulması değerlendirilmelidir.

Öte yandan, çok sayıda belge düzenlenmesinin gerektiği durumlar için toplu belge düzenlenmesine olanak sağlanmalıdır. Bu çerçevede örneğin, telekom sektöründe faaliyet gösteren kurumların iadeler nedeniyle gider pusulası düzenlemesi gerektiği durumlarda toplu gider pusulası düzenlenmesi veya bir başka yöntemle belgelendirme yapılmasına izin verilmelidir.