



VERGİ PUSULASI

4.yıl

Maliye Denetim Elemanları Derneği
3 Aylık Yayını

VERGİ PUSULASI

Sayı 1

Tarih Temmuz/2022

Sahibi Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı
Halit İslam EKMEN

Genel Yayın Yönetmeni Naciye TAŞKESEN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü Ufuk KAYNAR

Dış İlişkiler Koordinatörü Mehmet Nazmi TOR

ve Reklam Sorumlusu

Yayın Kurulu Şenay OTO

Ayfer KAYACAN

Funda ŞAHİN

Fırat DEMİR

Hüseyin PEKMEZCİLER

Sinan UYGUR

Adem YALÇIN

Rıdvan ÖNDER

Nasuh ERDÖNMEZ

Ankara Temsilcisi Behiç BARIŞIK

İzmir Temsilcisi Kazım ATİK

Makale Göndermek İçin yayin@mded.org

Dizgi ve Görsel Tasarım Bi'Motion Media

Yayın Satış Ve Yazışma Adresi Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi
Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul
(212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org

Baskı Cilt Besabes Matbaacılık Yayıncılık LTD. ŞTİ.

Melih Gökçek Bulvarı Eminel İş Merkezi Kat:1 No 18/80

Yenimahalle / Ankara (312) 395 09 34

Yıllık Abone Bedeli 300,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da basılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nun veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

Yazı Danışma Kurulu

ADI - SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EKMEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Pelin ÇOŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Zehra DURKUN	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Naci KAYAÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sibgatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1

ÖNSÖZ

Değerli Okurumuz,

Maliye Denetim Elemanları Derneği üyelerinin değerli katkıları ile hazırlanan Vergi Pusulası isimli süreli yayınınımızın ilk sayısını okurlarımız ile buluşturmanın gururunu yaşamaktayız. Hazine ve Maliye Bakanlığının önemli ve saygın mensuplarının bünyesinde barındıran Maliye Denetim Elemanları Derneğinin misyonu merkezi denetim elemanı kültürü ile yetişen kıymetli üyelerimiz ve tüm maliye camiasını kucaklamaktır. Bu yolda atılacak en kıymetli adımın üretmek ve paylaşmak olduğunun bilinci ile dergimizin ilk sayısını siz değerli okurlarımızın dikkatine sunuyoruz.

On makaleden oluşan dergimizin ilk sayısında tüm okurlarımız için faydalı olacağını düşündüğümüz soru-cevap, yargı kararları, güncel özelge bülteni, güncel mevzuat bölümlerine ve pratik bilgilere de yer vermekteyiz. Tamamı Sektörel Denetim Daire Başkanlıklarında görevli müfettişler ve akademisyenlerce hazırlanan dergimizin ilk sayısında finans sektörü, kripto paralar, ödeme sistemleri, varlık yönetim şirketleri, yeniden değerlendirme, değerli konut vergisi ve başkaca vergisel konulara ilişkin faydalı bilgiler yer almaktadır.

Dergimizin ilk sayısında emeği geçen tüm yazarlarımız, yazı danışma kurulu üyelerimiz ve kıymetli okurlarımıza teşekkür ederiz. Faydalı olması dileğiyle...

Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu

VERGİ USUL KANUNU'NUN CEZALARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİNDE 7338 SAYILI KANUN'A BİNAEN YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Pelin COŞKUN

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0002-5783-9953

ÖZET

26 Ekim 2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile vergi mevzuatında önemli değişiklikler yapılmıştır. Burada 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) cezalara ilişkin hükümlerinde (indirim, uzlaşma, tekerrür, pişmanlık ve bazı diğer hususlarda) yapılan değişiklikler örneklerle birlikte açıklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: 7338 sayılı Kanun, Vergi Usul Kanunu (VUK), İndirim, Uzlaşma, Tekerrür, Pişmanlık

1. GİRİŞ

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile vergi mevzuatımızda yapılan önemli değişiklikler bulunmaktadır. Mezkur değişiklikler ekseriyetle mükellefler lehine yapılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "Vergi Ziyayı, Usulsüzlük Ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme" başlıklı 376'ncı maddesinde, "Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonlar Ve Şekil" başlıklı Ek 1 ve "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" başlıklı Ek 11'inci maddelerinde, "Tekerrür" başlıklı 339'uncu maddesinde, "Pişmanlık Ve Islah" başlıklı 371'inci maddesinde, "Usulsüzlük Dereceleri Ve Cezaları" başlıklı 352'nci maddesinde, "Özel Usulsüzlükler Ve Cezaları" başlıklı 353'üncü maddesinde ve mükerrer 355'inci maddesinde yapılan değişiklikler bu çalışmamızda örneklerle birlikte açıklanmaya çalışılmıştır.

2. 7338 SAYILI KANUNLA VUK'UN CEZALARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

2.1. VUK'un "Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonlar Ve Şekil" Başlıklı Ek 1 Ve "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" Başlıklı Ek 11'inci Maddelerindeki Değişiklikler

Bilindiği üzere, 7103 sayılı vergi kanunları ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılması hakkında kanun ile 27.03.2018 tarihinden itibaren uygulanmak

üzere VUK'un Ek 11'inci maddesinde değişiklik yapılmış ve usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında çıkarılmıştı.

Ancak, 26.10.2021 tarihli 7338 sayılı Kanun ile "Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonlar Ve Şekil" başlıklı Ek 1 ve "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" başlıklı Ek 11'inci maddelerinde bahse konu Kanun'un yayım tarihinden itibaren geçerli olmak üzere mükellefler lehine değişikliğe gidilmiştir. İlk olarak usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezaları tekrar Ek 11'inci maddeye binaen tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına dahil edilmiştir. Ayrıca burada önemli bir değişiklik daha yapılarak evvelden beri tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında yer almayan usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezaları Ek 1'inci maddeye de eklenmiş ve tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine dahil edilmiştir. Mezkur Kanun ile söz konusu iki maddede yapılan değişiklikte dikkat edilmesi gereken bir diğer konu da usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza tutarlarının 5.000 TL'yi (534 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2022 tarihinden itibaren 6.800 TL) aşması halinde mükelleflerin uzlaşma hükümlerinden faydalanabileceğidir. Söz konusu tutarın tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınacaktır. Şayet 5.000 TL'yi (534 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2022 tarihinden itibaren 6.800 TL) aşmaması halinde VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanacaktır. Yapılan değişikliklerden de görüleceği üzere esasen bunlar mükellefler lehine yapılmış önemli mevzuat değişiklikleri içinde yerini almaktadır.

Konuya ilişkin bir örnek verecek olursak; (C) AŞ'nin 2019 ve 2020 hesap dönemine ilişkin vergi incelemesi yapılmış ve neticesinde 21.12.2021 tarihli vergi inceleme raporları tanzim edilmiştir. (C) AŞ'ye VUK'un 353'üncü maddesine istinaden 2019 yılına ilişkin 4.900 TL, 2020 yılına ilişkin 11.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği tespit edilmiştir. (C) AŞ tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuştur. Burada dikkat edilmesi gereken husus 2019 yılına ilişkin kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 4.900 TL olması hasebiyle uzlaşma kapsamına dahil edilmeyecektir. Lakin mükellef indirim talep etmesi halinde VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezalarına ilişkin indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanacaktır. 2020 yılına ilişkin ise uzlaşma hükümlerinden faydalanabilecektir.

2.2. VUK'un "Vergi Ziyayı, Usulsüzlük Ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme" Başlıklı 376'ncı Maddesindeki Değişiklikler

Yukarıda açıklandığı üzere, 7338 sayılı Kanun ile tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına dahil edilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından hareketle VUK'un 376'ncı maddesinde yer verilen cezalarda indirim hükümlerinde de değişikliğe gidilmiştir. Şöyle ki; mükellefler usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uzlaşma talep edip uzlaşmanın vaki olması halinde uzlaşılan ceza tutarlarının %75'ini VUK'un Ek 8'inci maddesinde yer alan sürelerde öderse uzlaşılan ceza tutarlarının %25'i indirilecektir.

Bir diğer değişiklik de usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının 5.000 TL'yi (534 Sıra No.lu

VUK Genel Tebliği ile 01.01.2022 tarihinden itibaren 6.800 TL) aşmaması halinde VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanacaktır. Dolayısıyla mezkur cezalardaki indirim oranı %75 oranına çıkmış olmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere her iki değişikliğin de bahse konu Kanun'un yayım tarihinden itibaren geçerli olmak üzere **mükellefler lehine yapıldığı aşikardır. Konuya ilişkin bir örnek vermek gerekirse;** (D) AŞ'nin 2020 hesap dönemi vergi incelemesine tabi tutulmuş ve hakkında 10.11.2021 tarihli vergi inceleme raporu tanzim edilmiştir. Mezkur raporda mükellefe ayrı ayrı fiillerden 3.900 TL usulsüzlük cezası ve 90.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir. (D) AŞ tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuş ve 24.01.2022 tarihinde uzlaşma vaki olmuştur. Burada dikkat edilmesi gereken 3.900 TL usulsüzlük cezası 5.000 TL'nin altında kalması hasebiyle uzlaşmaya konu olmayacak, lakin 90.000 TL özel usulsüzlük cezası uzlaşma kapsamına dahil olacaktır. 24.01.2022 tarihinde düzenlenip aynı gün tebliğ edilen uzlaşma tutanağına göre ceza tutarının %20'si yani 18.000 TL özel usulsüzlük cezası ödenecektir. Buna göre, mükellefin 24.02.2022 tarihine kadar ilgili vergi dairesine başvurup uzlaşmaya konu özel usulsüzlük cezasının %75'ini ($18.000 * 0,75 = 13.500$ TL) ödemesi durumunda uzlaşılan cezanın %25'i ($18.000 * 0,25 = 4.500$ TL) indirilecektir.

Uzlaşma kapsamına girmeyen 3.900 TL usulsüzlük cezasına ilişkin olarak da (D) AŞ'nin indirim talep etmesi halinde VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan usulsüzlük cezalarına

ilişkin indirim oranı %50 artırımlı olacak şekilde yani %75 olarak uygulanacaktır. Bu durumda mükellefin ödeyeceği usulsüzlük cezasının tutarı ($3.900 * 0,25 = 975$) 975 TL olacaktır.

2.3. VUK'un "Pişmanlık Ve Islah" Başlıklı 371'inci Maddesindeki Değişiklik

7338 sayılı Kanun ile VUK'un "Pişmanlık ve Islah" başlıklı 371'inci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde Kanun'un yayım tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; "Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması." şeklinde değişiklik yapılmıştır. Bahse konu değişiklikten evvel mükellefler haklarında yapılan incelemenin konusunu teşkil etmese bile aynı döneme ilişkin farklı vergi türlerinden pişmanlık talebinde bulunamıyordu. Lakin mezkur değişiklik ile artık mükellefler örneğin 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi vergi türünden incelemeye tabi olsa da inceleme devam ederken katma değer vergisi yönünden pişmanlıkla beyanname verebilecektir.

2.4. VUK'un "Tekerrür" Başlıklı 339'uncu Maddesindeki Değişiklikler

7338 sayılı Kanun ile VUK'un "Tekerrür" başlıklı 339'uncu maddesi Kanun'un yayım tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; "Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyayı cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden

itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Şu kadar ki, artırım tutarı kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yükseğinden) fazla olamaz.

Birinci fıkrada yer alan beş ve iki yıllık sürelerin hesabında, artırıma esas alınan cezaların kesinleşme tarihi dikkate alınır." şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan kapsamlı değişiklik ile 26.10.2021 tarihinden itibaren evvela tekerrür uygulamasına ilişkin vergi ziyayı cezasında beş, usulsüzlük cezasında iki yıllık süreler cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren dikkate alınacaktır. Diğer önemli değişiklik de tekerrür uygulamasındaki artırım tutarına sınırlama getirilmiştir. Buna göre, artırım tutarı kesinleşen cezadan fazla olamayacaktır. Ayrıca kesinleşmiş birden fazla ceza olması halinde bunlardan en yükseği esas alınacaktır. Esasen bu değişiklik de mükellefler lehine önemli bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü, mezkur değişiklikten evvel tekerrür uygulamasında mükelleflerin küçük tutarda da olsa kesinleşmiş bir vergi ziyayı veya usulsüzlük cezası olması halinde artırım uygulanacak cezada tutar açısından sınırlama bulunmamakta ve bu durum ciddi bir haksızlığa yol açmaktaydı. Lakin yeni düzenleme bu durumun önüne geçmiş ve her ne kadar yüzde elli ve yüzde yirmi beş artırım oranları belirtilse de şayet artırım tutarı, tekerrüre esas

alınan kesinleşmiş cezayı geçerse bu oranlar değil azami ölçü olarak kesinleşen ceza tutarı esas alınacaktır.

Yeni düzenleme ışığında tekerrür uygulamasını bir örnek ile açıklayalım:

Örnek: (P) AŞ'nin 2017 hesap dönemi incelenmiş ve kendisine 30.000 TL vergi ziyayı cezasını içeren vergi ceza ihbarnamesi 10.06.2019 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef uzlaşma, indirim talep etmemiş ve dava açma yoluna da gitmemiştir. Dolayısıyla 10.07.2019 tarihinde cezası kesinleşmiştir.

Mükellef ayrıca 2019 yılına ilişkin şubat vergilendirme dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini zamanında vermemiş ve takdir komisyonuna sevk edilmiştir. Mezkur komisyon tarafından (P) AŞ'nin 22.000 TL tutarında KDV ziyasına sebebiyet verdiği 23.11.2019 tarihinde tespit edilmiştir.

15.08.2011 tarih ve VUK-49/2011-7 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri'ne göre; bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin, daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir. Buna göre, (P) AŞ'nin 10.07.2019 tarihinde kesinleşmiş bir vergi ziyayı cezası bulursa da tekerrür uygulamasında artırımı olarak dikkate alınacak ikinci fiil, kesinleşmiş bu cezadan daha evvel işlenmiş olması hasebiyle 2019 yılında kesilecek cezada tekerrür uygulanmayacaktır. Dolayısıyla tekerrür uygulamasına konu olmayacak 22.000 TL vergi ziyayı cezasını içeren vergi ceza ihbarnamesi 23.11.2019 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Mükellef uzlaşma

ve indirim talep etmeyip dava açma yoluna da gitmediği için 23.12.2019 tarihinde cezası kesinleşmiştir.

Öte yandan (P) AŞ'nin 2020 yılı kasım vergilendirme dönemine ait muhtasar beyannamesinde serbest meslek kazancı ödemelerine ilişkin kesilmesi gereken stopaj tutarını eksik beyan ettiği ve kendisine 200.000 TL tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği 24.12.2021 tarihli vergi inceleme raporu ile tespit edilmiş ve mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuştur.

7338 sayılı Kanun ile tekerrür uygulamasına ilişkin yapılan yeni düzenlemeye göre; (P) AŞ'nin 24.12.2021 tarihli 200.000 TL tutarlı vergi ziyayı cezasına ilişkin artırım tutarının hesabında, kesinleşen iki adet vergi ziyayı cezasından tutar olarak en yükseği dikkate alınacaktır. Dolayısıyla 10.07.2019 tarihinde kesinleşmiş olan 30.000 TL tutarlı vergi ziyayı cezası artırıma esas alınacaktır. Ayrıca artırım tutarı kesinleşen cezadan fazla olamayacağı için 200.000 TL ceza %50 artırımlı hesaplanması halinde 300.000 TL olarak değil 230.000 TL olarak tekerrür esasları uygulanacak ve tarhiyat öncesi uzlaşmada bu tutar uzlaşmaya konu edilecektir.

2.5. VUK'un Cezalara İlişkin Hükümlerinde Yapılan Diğer Değişiklikler

7338 sayılı Kanun ile VUK'un mükerrer 227'nci maddesinde değişiklik yapılmış ve yeni düzenlemeye göre; vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanabilmek için düzenlenmesi gereken yeminli mali müşavir tasdik raporunun mükellefler

tarafından zamanında ibraz edilmemesi halinde, mükellefe tebliğ edilmek şartı ile 60 günlük bir mühlet verilecek ve şayet tasdik raporu bu süre içinde de ibraz edilmez ise mükellefler tasdik konu haktan yararlanamayacaktır.

Yukarıda yer alan mezkur değişikliğe binaen de VUK'un 353'üncü maddesine Kanun'un yayım tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; "Bu Kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun aynı maddenin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde belirtilen sürede ibraz edilmemesi durumunda, tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına 50.000 Türk lirasından az ve 500.000 Türk lirasından (534 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2022 tarihinden itibaren 68.000'den az ve 680.000'den) fazla olmamak üzere, yararlanılması tasdik raporunun ibraz şartına bağlanan tutarın %5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir." şeklinde 11 numaralı bent eklenmiştir.

Yine 7338 sayılı Kanun ile VUK'un 234'üncü maddesinin birinci fıkrası; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç

düzenlenmemiş sayılır." şeklinde değiştirilmiştir.

Yukarıda yer verilen değişikliğe istinaden de VUK'un 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine 234 'üncü madde de eklenmiş ve buna göre artık mükelleflerce gider pusulası düzenlenmesi gereken hususlarda bahse konu belgenin hiç düzenlenmemesi veya yedi günlük süre içinde düzenlenmeyerek hiç düzenlenmemiş sayılması halinde belgede yazılması gereken tutarın %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

7338 sayılı Kanun ile VUK'un 353'üncü maddesinde yapılan son değişikliğe gelince; 8 numaralı bendinin birinci cümlesi "Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirim eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine 1.400 Türk lirası (534 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2022 tarihinden itibaren 1.900 TL) özel usulsüzlük cezası kesilir." şeklinde değiştirilmiş ve azami ceza haddi kaldırılmıştır. Ayrıca bu cümleden sonra gelmek üzere "Bildirim görevinin belirlenen sürede yerine getirilmemesi durumu ile bildirim eksik veya hatalı yapılması durumunda kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim belirlenen sürenin sonundan başlayarak 30 gün içinde yapılması ya da eksik veya hatalı yapılan bildirim aynı süre içerisinde tamamlanması veya düzeltilmesi durumunda 1/2 oranında uygulanır." cümlesi eklenmiştir.

Öte yandan 7338 sayılı Kanun ile VUK'un 352'nci maddesinde 1'inci derece usulsüzlüklerin 6 numaralı bendine mükerrer 242'nci madde de eklenmiş ve dolayısıyla bundan böyle mükelleflerce elektronik ortamda tutulan defterlerde kayıt nizamına uyulmamış olması

halinde İ'inci derece usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca mükerrer 242'nci maddede yer verilen zorunluluklara mükelleflerce uyulmaması halinde 7338 sayılı Kanun ile VUK'un mükerrer 355'inci maddesine eklenmiş bulunan özel usulsüzlük cezası ile de karşı karşıya kalınacaktır.

3. SONUÇ

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile vergi mevzuatımızda yapılan önemli değişikliklere ilişkin olarak bu çalışmamızda sadece ceza hükümlerindeki değişiklikleri örneklerle açıklamaya çalıştık. Yukarıdaki çalışmamızdan da görüleceği üzere yapılan değişiklikler ekseriyetle mükellefler lehine inşa edilmiş olup bundan sonraki süreçte yapılan değişikliklerin mükellefler nezdinde meydana getireceği sonuçlar daha açık görülebilecektir.

KAYNAKÇA

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

15.08.2011 tarih ve VUK-49/2011-7 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri