

Tarih : 15.04.2022

Sayı : 2022 / 32

Konu : **Önemli Vergi Düzenlemeleri İçeren 7394 Sayılı Kanun Hk.**

31810 sayı ve 15 Nisan 2022 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan "7394 Sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi Ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile vergi kanunlarında bir çok önemli değişiklik yapılmış olup aşağıda bu değişikliklere yer verilmiştir:

1. Özel Sağlık Kuruluşlarında Çalışan Doktorların Kazançlarının Nev'inin Belirlenmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle birlikte serbest meslek mükellefiyeti bulunan ve ayrı bir muayenehanesi ve organizasyonu bulunmaksızın faaliyetlerini özel sözleşmelere istinaden; özel sağlık kuruluşları ile vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşlarında yürüten dış hekimleri dahil hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişilerin gelirlerinin ücret olarak mı serbest meslek kazancı olarak mı vergilendirileceği hususunda yaşanan tereddütlerin giderilmesi için, **bir veya birden fazla özel sağlık kuruluşu ile sözleşme düzenleyerek hekimlik faaliyetini yürüten hekimlerin serbest meslek erbabı olarak kabul edilmesi ve kazançlarının serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi sağlanmaktadır.**

Bu kapsamda, 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre sigortalı olarak aynı Kanunun Ek 10 uncu maddesi kapsamında çalışan hekimler serbest meslek erbabı olarak kabul edilecektir.

Ücretli olarak çalışan hekimlerin gelirleri ise önceden olduğu gibi ücret hükümlerine göre vergilendirilmeye devam edilecektir.

2. Vergi Dairelerince Düzenlenmesi Gereken Belgelerin Gelir İdaresi Başkanlığınca Düzenlenebilmesi

Vergi daireleri tarafından tahakkuk fişi, ihbarname, ödeme emri, muhasebe işlem fişi, haciz varakası, mahsup alındısı, takdire sevk fişi gibi çok sayıda belge düzenlenmektedir. Vergi dairesinin görev, yetki ve sorumlulukları kapsamında düzenlenen bu belgelerin bir kısmı mükelleflere tebliğ edilirken bir kısmı sadece iç işlemlerde kullanılmaktadır.

Bu belgelerin bir kısmı elektronik ortamda elektronik imzalanmak suretiyle düzenlense de halen önemli sayıda belge fiziki ortamda düzenlenmekte ve ıslak imza ile imzalanarak muhafaza edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 4. maddesinde değişiklik yapılarak, vergi dairesince ilgili Kanunlar kapsamında yapılan işlemlerde elektronik imza, mühür veya onay kullandırma, vergi daireleri tarafından düzenlenen ve vergi dairesince imzalanması gereken belgelerin bu daireler adına Gelir İdaresi Başkanlığınca elektronik ortamda imzalanması, mühürlenmesi veya onaylanmasına izin verme, elektronik imza, mühür veya onayın kullanım usul ve esaslarını düzenleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

3. Vergi Kaçakçılığına İlişkin Hapis Süresinin Artırılması, Etkin Pişmanlık, Zincirleme Suç Kurumu

Vergi kaçakçılığının düzenlendiği VUK 359. maddesinde önemli değişiklikler yapılmış olup aşağıda bunlara yer verilmiştir:

Vergi kaçakçılığı suçları ile yapılan mücadelenin daha da etkinleştirilmesi amacıyla **hapis cezalarının üst sınırı 5 yıldan 8 yıla çıkarılmıştır.**

Bu maddede yer alan suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43. maddesinin uygulanacağı belirtilmektedir. Böylelikle, ceza miktarının belirlenmesinde **zincirleme suç** ilişkili koşulların esas alınması amaçlanmaktadır. **Zincirleme suç**, diğer bir deyişle *müteselsil suç*, aynı kişiye veya topluma karşı farklı zamanlarda sergilenen birden fazla

hareketle bir suç işleme kararının icra edilmesi veya aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek fiille işlenmesidir. Suçun zincirleme bir şekilde işlenmesi halinde, faile tek ceza verilirken hükmolunan ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmaktadır. Ancak hukuki veya fiili kesintinin varlığının kabulü halinde zincirleme suça ilişkin hükümler değil, gerçek içtima hükümleri uygulanacaktır.

VUK 371. maddesinde etkin pişmanlık müessesesine yer verilmiş olup, 359. maddede, 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümlerinin uygulanmayacağı açıkça düzenlenmiştir. Bununla birlikte, etkin pişmanlığın, suç soruşturmasına başlanmadan önceki dönem için kabul edilmesi nedeniyle **soruşturma ve kovuşturma evresinde fail tarafından bu yola başvurulamamaktadır.**

Maddede yapılan düzenlemelerle, bu maddede yer alan suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma aşamasında da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine imkân sağlanmaktadır. Buna göre, maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, hesaplanan gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde fail hakkında verilecek cezada yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise üçte bir oranında indirim yapılacaktır. Ayrıca, tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda cezadan yarı oranında indirim yapılması öngörülmektedir.

Diğer yandan, failin etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmesi için vergi mahkemesinde dava açmaması, açmışsa feragat etmesi, kanun yollarına başvurmaması veya başvurmuşsa vazgeçmesi gerekmektedir. Bu uygulamaları tercih etmeyen mükellefler ise sağlanan indirim imkânından faydalanamayacak ancak, bu mükelleflerin tarh edilen vergi ve kesilen cezalara ilişkin vergi mahkemelerinde dava açma hakları saklı olacaktır.

4. Vergi Kaçakçılığında Soruşturma veya Kovuşturma Aşamasında Farklı Kişinin Fail Olması Hali

VUK 359. maddesinde yazılı vergi kaçakçılığına dair suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaya konu fiilin, hakkında soruşturma veya kovuşturma yürütülen kişinin dışında başka bir kişi tarafından işlendiğinin veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için **rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartının aranmaması temin edilmektedir.**

5. Yargılaması Devam Eden veya Biten Vergi Kaçakçılığı Suçları İçin Etkin Pişmanlıktan Yararlanılabilirliği

VUK'a geçici madde eklenmekte ve VUK 359. maddesinde yapılan düzenlemelerin, yargı mercileri önünde veya infaz aşamasında olan dosyalar bakımından uygulanabilmesine yönelik geçiş hükümleri getirilmektedir.

Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359. maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, 15.04.2022 tarihinden itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359. maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkrada belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

15.04.2022 tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar için verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, 15.04.2022 tarihinden itibaren hüküm verilinceye kadar Hazineye ödedikleri takdirde 359. maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkrada belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

15.04.2022 tarihinde 359. madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359. maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilmesi gerekecektir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir.

6. Ulusal Güvenlik Amaçlı KDV İstisnasında Yapılan İbare Değişikliği

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/1-f maddesinde ulusal güvenlik ihtiyaçları için bu görevlerle yetkilendirilmiş birimlerin yararlandığı bazı güvenlik mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak, KDV istisnalarını düzenleyen hükmün içerisinde **İçişleri Bakanlığı bünyesindeki birimlerden Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Emniyet Genel Müdürlüğünün tek tek sayılması yerine, Bakanlık isminin yer almasına ilişkin bir düzenlemenin eklenmesi suretiyle değiştirilmesi sağlanmıştır.**

7. İmalat ve Turizme Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi İnşaat İşlerinde KDV İstisnası

Daha önceden, imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında; asgari 50 milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve altı aylık dönemleri itibarıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV altı aylık dönemleri izleyen bir yıl içerisinde, 50 milyon TL tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve yıl sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV izleyen yıl içerisinde talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade edilmekteydi.

Yapılan bu düzenleme ile istisna uygulaması 31.12.2025 tarihine kadar uygulanmak üzere 3065 sayılı KDV Kanununda yer alan diğer istisna uygulamaları ile uyumlu hale getirilmektedir.

Bu kapsamda **imalat sanayii ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları 31.12.2025 tarihine kadar KDV istisnası uygulanacaktır.** Yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen KDV, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilecek telafi edilemeyen KDV, istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilecektir.

Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte yatırım teşvik belgesi sahibi alıcıdan tahsil edilecektir. Bu vergiler ve cezalarda zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlayacaktır.

Ayrıca KDV istisna süresinin üç yıla kadar uzatılmasına ilişkin Cumhurbaşkanına yetki verilmektedir.

8. Elektrikli Motor Taşıtlarının Türkiye’de Yapılmasına İlişkin Mühendislik Hizmetlerinde KDV İstisnası

Ülkemizde elektrik motorlu otomotiv üretilmesinin ve bu araçların yurtiçinde tercih edilmesinin desteklenmesi amacıyla, 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 80. maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen ve bu kapsamda sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için **münhasıran Türkiye’de gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirdikleri elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye’de imal eden mükelleflere bu araçların geliştirilmesine yönelik verilen ve yatırım teşvik belgesi kapsamında yer alan mühendislik hizmetleri 31.12.2023 tarihine kadar KDV’den istisna edilmektedir.**

Bu kapsamda yapılan hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilecek telafi edilemeyen KDV, istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilecektir.

Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır.

9. Kurumların Yatırım Fonlarından Sağladıkları Kazançların Kurumlar Vergisinden İstinasına İlişkin Yeni Düzenlemeler ile Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Kurumlar Vergisi İstinasına İlişkin Düzenleme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 5/1-a-3 ve 4. Maddesi uyarınca kurumlar vergisine tabi kurumların bu maddede sayılan yatırım fonlarından sağladıkları kar payları kurumlar vergisinden istisnadır.

Yapılan değişiklikle belirtilen yatırım fonlarından elde edilen kar paylarına ilave olarak katılma paylarının fona iadesi suretiyle elde edilen kazançlar da kurumlar vergisi istisnası kapsamına alınmakta, bu payların dönem sonu değerlendirilmesinden kazanç oluşması halinde ise bu kazançlar da kurumlar vergisi istisnası olarak değerlendirilmektedir.

KVK 5/1-d-4 maddesi uyarınca gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Yapılan değişiklikle münhasıran altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işletecek gayrimenkul yatırım ortaklıkları gibi esas faaliyet konusu gayrimenkullerle ilgili portföy işletmeciliği olmayan gayrimenkul yatırım ortaklıklarının istisna kapsamında olmadığı hususuna açıklık getirilmektedir.

KVK 5/1-e maddesi uyarınca sadece iki yıldan uzun süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnalara ilave olarak KVK 5/1-a maddesinde yer alan ve kurumlar tarafından elde edilmeleri halinde dağıttıkları kar payları ile fona iade halinde oluşan itfa gelirleri elde eden kurumlar tarafından istisna kapsamında değerlendirilen yatırım fonlarının katılma paylarının iki yıldan uzun süreyle elde tutulması halinde satışından doğan kazançların da %75 oranında istisnaya tabi olması sağlanmaktadır.

10. Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Sermaye Tamamlama Fonunun Kurum Kazancı Olmaması

Türk Ticaret Kanunu 376. maddesi hükümlerine göre, son yıllık bilançolarında sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılan şirketlerin kendiliğinden sona ermiş sayılmaması için, genel kurulca sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar verilmektedir. Bu amaçla ortaklar tarafından sermaye tamamlama fonu olarak aktarılan tutarlar söz konusu Kanun çerçevesinde sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde kabul edilmemekte ve karşılıksız bir ödeme niteliğini haiz olduğu belirtilmektedir. Ayrıca yapılan bu ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak da nitelendirilmemektedir.

Bu düzenleme ile sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan tutarlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

11. Reklam Yasağına Uyulmaması Halinde Reklam Giderlerinin Kabul Edilmemesi

5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanununun ek 4. maddesi reklam yasağı kararı verilmiş olmasına rağmen, bunlara reklam vermeye devam eden kurumlar vergisi mükelleflerinin bu harcamalarının vergi matrahının hesaplanmasında gider olarak kabul edilmemesi sağlanmaktadır.

12. Kurumlar Vergisi Oranını %25 Olarak Uygulayacak Mükellefler

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınmaya devam edilecektir.

Ancak bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %25 oranında uygulanacaktır.

Söz konusu bu mükelleflerin 2022 yılı kazançları için de %25 oranında kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır. Ayrıca 3. geçici vergi beyannamesinde de bu oran uygulanacaktır.

[7394 Sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi Ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun](#)

Saygılarımızla...