

7143 SAYILI KANUN'A GÖRE MATRAH/ VERGİ ARTIRIMI HÜKÜMLERİNİN VERGİ İNCELEMELERİNE ETKİSİ

THE EFFECT OF BASIS / TAX INCREASE PROVISIONS
ON TAX REVIEWS BY LAW NO 7143



Murat GÖKKAYA*

ÖZ

Matrah ve vergi artıran mükelleflere, artırılan vergi türleri ve yıllar itibariyle vergi incelemesi ve tarhiyata muhatap olunmaması hakkı getiren 7143 sayılı Kanun (Kanun) yürürlüğe girmiştir. Matrah ve vergi artırımı hükümlerinin, vergi incelemelerinin bulunduğu aşama ve inceleme konuları itibariyle farklı şekillerde etkileri ortaya çıkmaktadır. Kanun'un yayımlandığı 18 Mayıs 2018 tarihi itibariyle hakkında henüz vergi incelemesi başlanmamışsa mükellefler matrah ve vergi artırımında bulunarak vergi incelemesinin dışında kalınabilecektir. Hakkında devam eden vergi incelemesi bulunan mükellefler ise, inceleme sonucunda tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda indirim yapılmasını sağlayabileceklerdir. Hakkında tamamlanmış bir vergi incelemesi bulursa dahi, söz konusu Kanun hükümleri ile ödenecek vergi ve cezalarda indirim hakkı elde edilebilecek-

ABSTRACT

Law No. 7143, which provides the taxpayers who increase the tax base to not be subject to any tax review on the basis of the increased tax types and years, has entered into force. The effects of tax base and tax increase provisions on tax reviews vary according to the stage and the issue of tax review. Taxpayers whose tax review has not started yet as of May 18, 2018, which is the date of publication of the law, may be excluded from tax reviews by means of tax base and tax increase. Taxpayers who have an ongoing tax review may provide a tax deduction and a reduction in penalties according to the result of the review. Even those taxpayers who have a completed tax review may be entitled to a reduction in taxes and penalties with the provisions of the Law. The most important feature of the Law no. 7143, which was separated from the previous tax base and the tax

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 23.05.2018 / M.K.T.: 25.05.2018

tir. 7143 sayılı Kanunu önceki matrah ve vergi artırımını hükümleri içeren kanunlardan ayıran en önemli özellik, sahte belge düzenleme suçu ve haksız iade talep eden mükelleflerle mücadelede herhangi bir olumsuz etkisinin bulunmamasıdır. Diğer taraftan sadece bildirimde bulunup herhangi bir ödeme yapmaksızın, Kanun'un hükümlerinden yararlanma hakkı ortadan kaldırılarak, bu hakkın kötüye kullanılması engellenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Matrah Artırımı, 7143 Sayılı Kanun, Yapılandırma.

1- GİRİŞ

18 Mayıs 2018 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren "7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun"¹ kamu alacaklarının yapılandırılması, matrah ve vergi artırımını, işletme kayıtlarının düzeltilmesi, bazı varlık ve kazançların milli ekonomiye kazandırılması temel düzenlemeleri ile birlikte diğer bazı kanunlarda değişiklikler yapan hükümler içermektedir. Ayrıca konuya ilişkin olarak Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1) 26 Mayıs 2018 tarihinde yayımlanmıştır.²

Bilindiği üzere vergi inceleme görevleri; vergi iadeleri, sahte belge kullanma veya düzenleme, giderlerin denetimi gibi farklı konularda ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca vergi incelemesi süreci; hakkında inceleme yapılacak mükellefin tespiti, vergi inceleme görevinin verilmesi, vergi incelemesine başlanması, vergi incelemesinin tamamlanması gibi süreçleri içermektedir. Matrah ve vergi artırımını hükümleri, bulunduğu bu aşamalara ve inceleme konularına göre vergi incelemelerini farklı yönlerden etkilemektedir.

Çalışmamızda 7143 sayılı Kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümlerine kısaca değinildikten sonra, Kanun hükümlerinin vergi incelemelerini nasıl etkileyeceği hususuna ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

2- MATRAH ve VERGİ ARTIRIMI HÜKÜMLERİ

Matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümlere 7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesinde fıkralar itibarıyla; birinci fıkrada gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımını, ikinci fıkrada gelir (stopaj) ve kurum (stopaj) vergi artırımını, üçüncü fıkrada katma değer vergisi artırımını hükümlerini içermektedir.

Belirtilen vergi türlerine ilişkin olarak, 7143 sayılı Kanunun yayımlandığı 18 Mayıs 2018 tarihini izleyen üçüncü ayın sonu olan 31 Ağustos 2018 Cuma gününe kadar artırımda bulunulması gerekmektedir.

¹ 18 Mayıs 2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 26 Mayıs 2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi dışındaki vergi türleri ile ilgili matrah ve vergi artırım hakkı bulunmamaktadır. Matrah ve vergi artırım hükümleri, tasarıda gelir ve kurumlar vergisi matrah artırım için 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarını kapsamaktayken, TBMM Genel Kurulunda verilen önerge ile söz konusu vergi türleri için de 2017 yılı matrah artırım hakkı getirilmiştir. Böylece yasalaşan metinde gelir, kurumlar ve katma değer vergisi artırım hükümleri 2013 ila 2017 yılları olmak üzere toplam beş yıllık bir dönemi kapsamaktadır.

2.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı

Gelir ve kurumlar vergisi yönünden aşağıdaki tabloda belirtilen oran veya tutarlarda matrah artıran mükellefler hakkında, artırımda bulunulan yıllar için ilgili vergi türlerine ilişkin vergi incelemesi yapılamaz.

Yıllar	GV ve KV Matrah Artırım Oranı	KV	Asgari Matrah	
			GV (Bilanço)	GV (İşletme Hes.)
2013	% 35	36.190	18.095	12.279
2014	% 30	38.323	19.155	12.783
2015	% 25	40.701	20.344	13.558
2016	% 20	43.260	21.636	14.424
2017	% 15	49.037	24.525	16.350

Geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançtan oluşan mükellefler için vergilendirmeye esas alınacak asgari matrah, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için yukarıdaki tabloda yer alan tutarların ilgili yıllar itibarıyla 1/10'undan, geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşanlar için 1/5'inden, geliri bunlar dışında kalan diğer gelir vergisi mükellefleri için ise işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için belirlenmiş tutardan az olamaz. Matrah artırım için ilgili yıllar itibarıyla gayrimenkul sermaye iratları için belirlenen istisna tutarları dikkate alınmaz. Birden fazla gelir unsuru elde eden mükelleflerce, vergi incelemesi ve tarhiyata muhatap olunmaması için, ilgili gelir unsuru itibarıyla matrah artırım yapılması şarttır.

Artırılan matrahlar üzerinden %20 vergi ödenir. Ancak artırımda bulunulan yıl vergi türleri ile ilgili yıllık beyanlarını süresinde vermiş ve ödemiş, Kanun'un 2 ve 3'üncü maddesinden (kesinleşmiş veya kesinleşmemiş alacakları yapılandırma) yararlanmamış mükellefler bu vergiyi %15 oranında öderler.

2.2- Gelir (Stopaj) ve Kurum (stopaj) Vergi Artırımı

Mükellefler, gelir (stopaj) veya kurum (stopaj) vergisini aşağıda belirtilen oranlarda artırarak ödemeleri halinde, kendileri nezdinde artırıma konu ödemeler nedeniyle gelir (stopaj) veya kurum (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz.

Yıllar	GVK Md. 94/1-1	GVK Md. 94/1-2,5 KVK Md. 15/1-b	GVK Md. 94/1-3 KVK Md. 15/1-a KVK Md. 30/1-a
2013	% 6	% 6	% 1
2014	% 5	% 5	% 1
2015	% 4	% 4	% 1
2016	% 3	% 3	% 1
2017	% 2	% 2	% 1

Ayrıca GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) ve (13) numaralı bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere ilgili yıllarda geçerli olan tevkifat oranının %25'i oranında vergi artırımında bulunulur.

2.3- Katma Değer Vergisi Artırımı

Mükellefler her bir dönemde beyan edilen hesaplanan katma değer vergilerinin yıllık toplamı üzerinden 2013 için %3.5, 2014 için %3, 2015 için %2.5, 2016 için %2, 2017 için %1.5 oranında artırımda bulunmaları durumunda KDV incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz.

On iki dönemden veya üç dönemden az beyan bulunması, hesaplanan KDV bulunmaması, üçer aylık beyanname verilmesi, yıl içinde işe başlama veya işi bırakma durumlarına ilişkin açıklamalara 7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer verilmiştir.

2.4- Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Ödeme Şartı

Matrah ve vergi artırımı sonucunda hesaplanan vergilerin peşin veya ilk taksiti Eylül/2018'de başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde azami altı eşit taksitte ödenmesi şarttır.

7143 sayılı Kanunun tasarısı olarak TBMM Başkanlığına sunulduğu halinin 5'inci maddesinin dördüncü fıkrasının (a) bendinde *"Bu vergilerin bu Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi hâlinde, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen oranın bir kat fazlası oranında uygulanacak gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunur."* hükmü yer almaktaydı. Tasarını genel gerekçesinde de, ödenmesi gereken taksitlerin ilk ikisi süresinde ödenmek koşuluyla, kalan taksitlerden; bir takvim yılında en fazla iki defa ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde, hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi halinde, kanun hükümlerinden yararlanmanın devamı sağlanacağı belirtilmiştir.³

Plan ve Bütçe Komisyonu görüşmelerinde madde hükmünde yer alan söz konusu cümle *"Bu vergilerin bu Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi hâlinde, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunur, ancak bu madde hükmünden yararlanılmaz."* şeklinde değiştirilerek⁴ TBMM Genel Kurulu'nda kabul edildi. Böylece matrah ve vergi artırımı sonucunda hesaplanan vergilerin ödenmemesi durumunda, bu haktan yararlanılamayacağı ve artırılan matrah ve vergiler üzerinden hesaplanan tutarların takip ve tahsil edileceği hüküm altına alınmış oldu.⁵

³ 557 sıra sayılı Yasa Tasarısı, 9 uncu Madde Gerekçesi, www.tbmm.gov.tr (Erişim:22 Mayıs 2018)

⁴ 557 Sıra Sayılı Yasa Tasarısı Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s.67. www.tbmm.gov.tr (Erişim:22 Mayıs 2018)

⁵ 7143 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinde tüm alacakların tahsiline ilişkin ortak hükümler, ödenmeyen taksitlere ilişkin de bu maddenin altıncı fıkrası hükmü bulunmaktadır. Matrah ve vergi artırımı sonucunda hesaplanan vergilere ilişkin ödenmeyen taksitlerle ilgili 4 üncü maddenin (a) bendinde hüküm bulunduğundan, ortak hükümler uygulanmayacaktır (Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1), www.gib.gov.tr (Erişim:28 Mayıs 2018)).

Örneğin, mükellef 2015 yılı kurumlar vergisini 100 bin TL artırdı. Bu tutar üzerinden hesaplanan 20 bin TL vergi tahakkuk etti. Daha sonra mükellef söz konusu vergiyi öngörülen sürede ödemedi. Bu durumda hem mükellef hakkında 2015 yılı kurumlar vergisine ilişkin vergi incelemesi ve tarhiyat yapılabilecek, hem de artırılan matrah üzerinden hesaplanan 20 bin TL vergi takip ve tahsil edilecektir.

7143 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinin on beşinci fıkrasında "... bu Kanun kapsamındaki alacaklarla ilgili olarak mevzuatlarında yer alan özel hükümler saklı kalmak kaydıyla taksit ödeme süresince zamanaşımı süreleri işlemez." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm çerçevesinde, matrah ve vergi artırımında bulunan ancak tahakkuk eden vergileri bu Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödemeyen mükellefler nezdinde yapılacak vergi incelemeleri ve tarhiyat işlemlerinde taksit ödeme süresince işlemeyen süre tarh zamanaşımı süresinin hesabında işlemeyen süre olarak dikkate alınacaktır.⁶

Örneğin, 2013 yılına ilişkin olarak kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunan ve altı eşit taksitte ödeme seçeneğini tercih eden mükellef, Eylül/2018 taksitini ödemiş olmakla birlikte ikinci taksit olan Kasım/2018 taksitini süresinde ödemediğinden Kanun hükümlerinden yararlanma hakkını kaybetmiştir. Bu durumda mükellefin matrah artırım şartlarını ödeme yönünden ihlal ettiği tarihe kadar olan süre tarh zamanaşımının hesabında işlemeyen süre olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla işlemeyen süre 1 Eylül 2018 ila 1 Aralık 2018 tarihleri arasında geçen 91 gün olup 2013 yılıyla ilgili yapılacak tarhiyatlarda zamanaşımı süresi 1 Nisan 2019 tarihine kadar uzamış olacaktır.⁷

2.5- Matrah ve Vergi Artırımı Hükümlerinden Yararlanamayacak Olanlar

7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin Yasanın Plan ve Bütçe Komisyonu görüşmelerinde değiştirilen dokuzuncu fıkrasına göre aşağıda sayılan mükellefler, matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanamayacaklardır;

- 213 sayılı Kanunun 359'uncu maddesinin (b) fıkrasındaki "defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler"⁸ veya bu fiiller nedeniyle incelemesi devam edenler,
- Terör suçundan hüküm giyenler,
- 18 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla haklarında terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı tarafından hakkında soruşturma ve kovuşturma yürütülenler,
- 18 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla terörün finansmanı suçu veya aklama suçu kapsamında hakkında inceleme ve araştırma yapılması talep edilenlerdir.

⁶ Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1), s. 121, www.gib.gov.tr (Erişim:28 Mayıs 2018)

⁷ Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1), s. 121, www.gib.gov.tr (Erişim:28 Mayıs 2018)

⁸ Söz konusu fiillerden hareketle yapılan vergi incelemesinin tamamlanması sonucu bu fiillerin varlığının tespit edilememesi durumunda, bu durumun tespitine ilişkin raporun mükelleflere tebliği tarihinden itibaren bir ay içerisinde yazılı başvuruları halinde matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanabilecektir (Md. 5/9).

2.6- Matrah ve Vergi Artırımında Bulunulsa Dahı Yapılacak İncelemeler

7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesine göre matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflerle ilgili olarak aşağıda sayılan vergi incelemeleri yürütülebilecek ve tarhiyat yapılabilecektir;

- Yıllık gelir ve kurumlar vergisine mahsuben daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin iadesi ile ilgili taleplerine ilişkin incelemeler,⁹
- KDV artırım talebinde bulunulan yılları izleyen dönemlerde yapılacak vergi incelemelerine ilişkin olarak artırım talebinde bulunulan dönemler için sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden incelemeler (artırım talebinde bulunulan dönemler için tarhiyat önerilemez),
- KDV artırım talebinde bulunulan dönemler için ihraç kaydıyla teslimlerden doğan incelemeler,
- KDV iade hakkı doğuran işlemlerden doğan terkin ve iade işlemleri ile ilgili incelemelerdir.

Ayrıca Kanun'un 5'inci maddesine Plan ve Bütçe Komisyonu görüşmelerinde eklenen on üçüncü fıkrasına göre VUK'un 359'uncu maddesine yer alan suçların bildirilmesine ilişkin olarak aynı Kanun'un 367'nci maddesi gereğince inceleme yapılabilecektir. Ancak bu incelemeler sonucunda matrah veya vergi artırımında bulunulan dönemler ve vergiler için tarhiyat yapılamaz.

Her ne kadar 7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin dokuzuncu fıkrasında sahte belge düzenleyenlerin matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanamayacağı belirtilmiş olsa da; daha önce yürürlüğe giren matrah ve vergi artırımına ilişkin kanunlarda görülmüştür ki, sahte belge düzenleyenler hakkında henüz vergi inceleme raporları tanzim edilmemişse, bu hükümlerden yararlanarak haklarında inceleme yapılamamaktadır. Bu durum sahte belge kullananların ve haksız KDV iadesi alanların tespitini güçleştirmiştir. 7143 sayılı Kanuna eklenen on üçüncü fıkranın, sahte belge ile mücadele açısından önceki benzer kanunlarla kıyaslandığında çok önemli bir farklılık olduğu düşünülmektedir.

Örneğin, mükellef 2016 yılı kurumlar vergisi matrah artırım ile katma değer vergisi artırımında bulunmuştur. Söz konusu mükellef hakkında risk analiz sistemi tarafından sahte belge düzenleme konusunda 2016 yılına ilişkin risk tespit edilmesi durumunda, matrah ve vergi artırımında bulunsu dahi vergi incelemesi yapılabilecektir. İnceleme sonucunda düzenlenen raporlarda, sahte belge düzenlediği sonucuna varılması durumunda, mükellef hakkında Cumhuriyet başsavcılığına suç bildirilebilecek, söz konusu belgeleri kullanan mükelleflere ilişkin olarak gerekli işlemler yapılabilecektir. Ancak sahte belge düzenlemekten elde edilen gelirlere ilişkin olarak tarhiyat yapılamayacaktır.

3- VERGİ İNCELEMESİNİN BULUNDUĞU DURUMA GÖRE KANUN HÜKÜMLERİNİN ETKİLERİ

7143 Sayılı Kanun'un yayımlandığı tarih olan 18 Mayıs 2018 tarihindeki durumlarına göre, vergi incelemesine başlanması, vergi incelemesinin tamamlanması veya vergi incelemesi sonucunda tarh edilecek vergi ve cezaların kesinleşmesine göre ortaya çıkacak sonuçlara aşağıda yer verilmiştir.

3.1- Kanun'un Yayımlandığı Tarihte Henüz Başlanmamış Vergi İncelemelerine Etkisi

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 140'inci maddesine göre vergi incelemesine

⁹ Yıllık gelir ve kurumlar vergisine mahsuben daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin iadesine ilişkin yapılan inceleme sonucunda haksız iade talep edildiğinin tespit edilmesi durumunda gerekli red ve tarhiyat işlemleri yapılabilecektir. Ancak yapılan inceleme sonucunda iadeyi aşan bir vergi farkı bulunması halinde, iadeyi aşan tutara ilişkin tarhiyat yapılabilmesi için incelemenin Kanun yayımlandığı tarihte devam ediyor olması ve 31 Temmuz 2018 tarihine kadar tamamlanması gerekmektedir (Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1), s. 123, www.gib.gov.tr (Erişim:28 Mayıs 2018))

başlanıldığı hususu bir tutanağa bağlanır.¹⁰ Ayrıca Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9'uncu maddesine göre "İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir". 7143 sayılı Kanunun yayımlandığı 18 Mayıs 2018 tarihinde mükellef nezdinde vergi inceleme tutanağı düzenlenmemiş veya mükellefin tutanakta imzasının bulunmaması halinde, söz konusu tarihte tutanak vergi dairesi kayıtlarına intikal etmemiş olması durumunda incelemeye başlanmamış olarak kabul edilmektedir.

7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesine göre, gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımı veya katma değer vergisi artırımında bulunan mükellefler hakkında, artırımda bulunulan yıllar için ilgili vergi türlerine ilişkin vergi incelemesi yapılmaz. Dolayısıyla 18 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla hakkında vergi incelemesine başlanmamış olan mükelleflerden matrah ve vergi artırımında bulunanlar için, artırımda bulunulan yıllar ve vergi türlerine ilişkin vergi incelemesi yapılamayacaktır.

Örneğin; 5 Mayıs 2018 tarihinde inceleme görevi verilmiş, 10 Mayıs 2018 tarihinde işe başlanmış, 19 Mayıs 2018 tarihinde mükellef nezdinde incelemeye başlama tutanağı imzalanmış bir vergi incelemesi bulunmaktadır. Söz konusu inceleme 2015 yılı kurumlar vergisine ilişkindir. Mükellefin 1 Haziran 2018 tarihinde 2015 yılı kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulması durumunda incelemeye devam edilemeyecektir.

3.2- Kanun'un Yayımlandığı Tarihte Devam Eden Vergi İncelemelerine Etkisi

7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin yedinci fıkrasına göre matrah veya vergi artırımında bulunulması, Kanun'un yayımı tarihinden (18 Mayıs 2018) önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmez. Ancak, söz konusu incelemelerin, Kanun'un yayımı tarihini izleyen ayın başından itibaren iki ay içerisinde (31 Temmuz 2018¹¹) sonuçlandırılmaması halinde, bu işlemlere devam edilmez. Aynı fıkra hükmüne göre vergi incelemesinin tamamlanmasından maksat, vergi inceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesidir.

Matrah ve vergi artırımı için son tarihin 31 Ağustos 2018 tarihi olduğu düşünüldüğünde; Kanun'un yayımlandığı 18 Mayıs 2018 tarihinden önce başlayan vergi incelemelerde tarhiyat yapılabilmesi için mükellefin matrah ve vergi artırımına bakılmaksızın incelemelerin 31 Temmuz 2018 tarihine kadar bitirilmesi gerekecektir.

Örneğin, 31 Temmuz 2018 tarihine kadar matrah ve vergi artırımında bulunmayan mükellef hakkındaki vergi incelemesi 5 Ağustos 2018 tarihinde tamamlanmıştır. Mükellef kendisine ihbarnamelelerin tebliğ edilmesinden sonra 25 Ağustos 2018 tarihinde matrah ve vergi artırımında bulunmuştur. Bu durumda yapılan inceleme sonucunda bulunan matrah ve vergi farkları için tarhiyat yapılamayacaktır.

¹⁰ 7143 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin yedinci fıkrasında, "Bu madde uygulamasında incelemeye başlama tarihi, 213 sayılı Kanunun 140'inci maddesine göre tayin olunur." hükmüne yer verilmiştir. Aslında söz konusu hüküm sadece 4'üncü madde için değil, tüm Kanun için uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla bu hükmün, Kanun'un ortak hükümler başlıklı kısmında yer almasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

¹¹ Kanun hükmüne göre yayım tarihi olan 18 Mayıs 2018 tarihini izleyen ayın başından (1 Haziran 2018) başlayarak iki ay (1 Ağustos 2018) süre verilmiştir. VUK'un 18'inci maddesine göre süre ay olarak belli edilmişse başladığı güne son ayda tekabül eden en günün tatil saatinde biter. Dolayısıyla bize göre vergi incelemeleri için son günün, 1 Ağustos 2018 Çarşamba günü tatil saatinde bitmesi gerekir. Ancak 6736 sayılı Kanuna ilişkin yayımlanan Tebliğde de, benzer hüküm için güncel Tebliğ ile aynı hesaplama yöntemi kullanılmıştır.

Çünkü vergi incelemesi Kanun'un yayımlandığı tarihi izleyen ayın başından başlayarak ikinci ay içinde (31 Temmuz 2018) bitirilememiştir.

Matrah ve vergi artırımında bulunan mükellef hakkında yapılan vergi incelemesinin 31 Temmuz 2018 tarihine kadar tamamlanması durumunda inceleme sonucunda tarh edilecek vergilerin %50'sine, geç tahakkuk nedeniyle 18 Mayıs 2018 tarihine kadar gecikme faizi yerine Yİ-ÜFE farkı, bu tarihten vade tarihine kadar gecikme faizi ilave edilir. Kalan tutarların tahsilinden vazgeçilir. Ancak vergi aslına bağlı olmayan cezaların %25'i tahsil edilir.

İnceleme sonucu tarhiyata konu matrah veya vergi farkı tespit edilmesi hâlinde, inceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce artırımda bulunmuş olması şartıyla inceleme sonucu bulunan farktan, artırılan matrah veya vergiler mahsup edilir. Kalan tutar bulunması durumunda tarhiyat yapılır. Tarh edilecek tutarlara ilişkin olarak mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri dikkate alınmayacaktır.

Örneğin, mükellef 10 Haziran 2018 tarihinde 2016 yılı kurumlar vergisi matrahını 100 bin TL artırmıştır. Söz konusu mükellef hakkında 10 Mayıs 2018 tarihinde başlayan 2016 yılı kurumlar vergisi incelemesi 20 Haziran 2018 yılında tamamlanmış olup, inceleme sonucunda 120 bin TL matrah farkı bulunmuştur. Bu durumda ilgili mükellef adına yalnızca 20 bin TL matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılabilecektir. Mükellef matrah artırımını 20 Haziran 2018 tarihinden sonra yapmış olsaydı, bulunan matrah farkının tamamı üzerinden tarhiyat yapılacaktı.

7143 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 18 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla, tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerine göre uzlaşma talebinde bulunulmuş, ancak uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış olmakla birlikte vergi ve ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edilmemiş alacaklar için de, "İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler" başlıklı 4'üncü madde hükümleri uygulanır.¹²

3.3- Kanun'un Yayımlandığı Tarihte Tamamlanmış Vergi İncelemelerine Etkisi

7143 sayılı Kanunun yayımlandığı 18 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla hakkında vergi incelemesi yapılmış ve inceleme sonucunda tanzim edilen raporlar vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmiş ancak henüz kesinleşmemiş ise, söz konusu alacaklar Kanun'un 3'üncü maddesinde yer alan düzenlemelere tabi olacaktır.

Söz konusu madde hükmüne göre dava aşamasındaki vergi ve cezalara ilişkin yapılacak işlemlere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.¹³

¹² Bilindiği üzere, vergi inceleme raporları tanzim edildikten sonra rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilmekte, tarhiyat öncesi uzlaşma talebi bulunması durumunda uzlaşma günü verilmektedir. Bu aşamada uygulamada uzlaşma işlemi tamamlanmadan raporlar vergi dairesine gönderilmemekte, dolayısıyla 7143 sayılı Kanun hükümlerine göre devam eden inceleme olmaktadır. Ancak Kanun'un 4'üncü maddesinin beşinci fıkrasına göre uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanamamış mükelleflerin raporları vergi dairesi kayıtlarına intikal etse de, henüz ihbarname tebliğ edilmemişse devam eden incelemelere ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmektedir. Bu yönüyle uzlaşma aşamasındaki incelemeler, diğer incelemelerden ayrılmaktadır. Çünkü diğer incelemelerde raporlar vergi dairesi kayıtlarına girdiği anda tamamlanmış olarak kabul görmekte ve 3'üncü madde hükümlerine tabi olmaktadır.

¹³ 7143 sayılı Kanunun yayımı tarihi olan 18 Mayıs 2018 itibarıyla vergi aslı olmaksızın sadece vergi cezalarına ilişkin dava açılmış olması hâlinde yapılacak işlemler 3'üncü maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenmiştir.

Alacağın Durumu	Vergi Aslı	Vergi Cezası	Gecikme Faizi
İlk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemişse	%50 Tahsil Edilir	Tahsilinden Vazgeçilir	
İstinaf veya temyiz süreleri geçmemiş ya da istinaf/itiraz veya temyiz yoluna başvurulmuş ya da karar düzeltme talep süresi geçmemiş veya karar düzeltme yoluna başvurulmuşsa			18 Mayıs 2018 tarihine kadar Yİ-ÜFE
* İlk derece mahkeme kararı	Terkine ilişkin karar	%20 Tahsil Edilir	Tahsilinden Vazgeçilir
	Tasdik veya tadilen tasdike ilişkin karar olması	Tamamı Tahsil Edilir	Tahsilinden Vazgeçilir

Yukarıdaki tabloya göre ödenecek alacakların tespitinde esas alınacak olan en son karar, tarhiyata/tahakkuka ilişkin verilen ve 18 Mayıs 2018 tarihinden (bu tarih dâhil) önce taraflardan birine tebliğ edilmiş olan karardır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma aşamasında, uzlaşma hükümlerinden yararlanılmak üzere başvuruda bulunulmuş, uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış, ancak dava açma süresi geçmemiş alacaklar da yukarıdaki ilk derece mahkemesi aşamasındaki alacakların tabi olduğu hükümlere tabi olacaktır.

4- SAHTE BELGE DÜZENLEME FİİLLERİNE İLİŞKİN İNCELEMELER

7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin dokuzuncu fıkrasına göre, VUK'un 359'uncu maddesinin (b) fıkrasındaki "defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler" veya bu fiiller nedeniyle incelemesi devam edenler matrah ve vergi artırımını hükümlerinden yararlanamayacaklardır.

Bu hükmün uygulanmasında, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporlar ile yapılan tespitler dikkate alınacaktır.¹⁴

Ayrıca vergi incelemesinin devam etmesinden kasıt, Kanun'un yayımlandığı tarih olan 18 Mayıs 2018 tarihinde devam eden incelemeler değil, matrah ve vergi artırımının bulunulacağı tarihte devam eden vergi incelemeleridir. Dolayısıyla matrah ve vergi artırımını başvurusunda bulunulduğu tarihten önce incelemeye başlanılmış ve başlanılan incelmelerin devam ediyor olması durumunda söz konusu hükümlerden yararlanılamayacaktır.¹⁵

Ancak söz konusu vergi incelemesinin tamamlanması sonucu bu fiillerin varlığının tespit edilememesi durumunda, bu durumun tespitine ilişkin raporun mükelleflere tebliği tarihinden itibaren bir ay içerisinde yazılı başvuruları, matrah ve vergi artırımını sonucu hesaplanan vergileri, raporun tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde altı eşit taksitte ödemeleri ve maddede öngörülen diğer şartları yerine getirmeleri koşuluyla matrah ve vergi artırımını hükümlerinden yararlanırlar. Buna göre tespite ilişkin olarak düzenlenen rapor veya yazı, vergi incelemesine

¹⁴ Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1), s. 125, www.gib.gov.tr (Erişim:28 Mayıs 2018)

¹⁵ Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1), s. 125, www.gib.gov.tr (Erişim:28 Mayıs.05.2018)

yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine intikal ettirilecektir. Söz konusu rapor veya yazı, 213 sayılı Kanunun ilgili hükümleri uyarınca mezkur vergi dairesi tarafından mükellefe tebliğ edilecektir.¹⁶

Aynı madde hükmünün on üçüncü fıkrasında *“Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerinden yararlananlar hakkında 213 sayılı Kanunun 367 nci maddesi kapsamında yapılacak incelemeler saklıdır. Ancak, bu incelemeler sonucunda matrah veya vergi artırımında bulunan dönemler ve vergiler için tarhiyat yapılmaz”* hükmü yer almaktadır. Yasa tasarısı üzerinde Plan ve Bütçe Komisyonu görüşme tutanaklarına göre söz konusu madde hükmünün getirilme nedeni; *“ister sahte belge kullanıcısı ister düzenleyicisi sebebiyle hakkında bir vergi incelemesi başlatılmış mükellefin incelemesi devam edecek ancak bu kanundan sonra yapılan incelemelerde tarhiyat önerilmeyecek; suç raporları yazılmak suretiyle durum, savcılıklara intikal ettirilecektir.”*¹⁷ olarak açıklanmıştır.

Buna göre, matrah ve vergi artırımından yararlanılması, matrah ve vergi artırımında bulunan dönemler de dahil olmak üzere, 213 sayılı Kanunun 359’uncu maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerinin işlenip işlenmediğinin tespiti yönünden inceleme yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Yürütülen bu incelemeler sırasında söz konusu fiillerin işlendiğinin tespit edilmesi durumunda aynı Kanunun 367’nci maddesi kapsamında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir. Ancak, bu incelemeler sonucunda matrah veya vergi artırımında bulunan dönem ve vergiler için tarhiyat yapılmayacaktır.¹⁸

Söz konusu iki hükmün birlikte değerlendirilmesi neticesinde haklarında sahte belge düzenleme konusunda;

- 18 Mayıs 2018 tarihinden önce vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlar ile yapılmış herhangi bir tespit bulunanlar, matrah ve vergi artırımını hükümlerinden yararlanamazlar.
- Daha önce yapılmış bir tespit bulunmama ile birlikte, matrah ve vergi artırımında bulunulmadan önce bu konuda başlamış olan (vergi incelemeleri devam edenler) incelemenin tamamlanmasına kadar bu hükümlerden yararlanamazlar. Ancak yapılan inceleme sonucunda sahte belge düzenleme fiilinin varlığının tespit edilememesi durumunda gerekli şartları sağlayarak matrah ve vergi artırımından yararlanabileceklerdir.
- Daha önce yapılmış herhangi bir tespit veya devam eden inceleme bulunmama ile birlikte matrah ve vergi artırımında bulunulsa dahi; aynı konuda vergi incelemesi yapılabilecek, gerekli raporlar tanzim edilecek, VUK’un 367’nci maddesine göre tespit edilen suç bildirecek ancak tarhiyat önerilemeyecektir.

Önceki matrah ve vergi artırımına ilişkin kanunlardan farklı olarak, her durumda sahte belge düzenleme fiiline ilişkin denetim yapılabilecek, sahte belge kullanan ve haksız iade talep eden mükellefler nezdinde gerekli incelemeler yapılabilecektir.

¹⁶ Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1), s. 126, www.gib.gov.tr (Erişim:28 Mayıs 2018)

¹⁷ Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanak Dergisi, Dönem:26, Yasama Yılı:3, 47’nci Toplantı, 3 Mayıs 2018 Perşembe, s.85 (Erişim:22 Mayıs 2018)

¹⁸ Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1), s. 128, www.gib.gov.tr (Erişim:28 Mayıs 2018)

5- SONUÇ

7143 sayılı Kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümleri ile bu hükümlerin vergi incelemelerine olan etkilerine özet olarak aşağıda yer verilmiştir;

- Mükellefler 31 Ağustos 2018 tarihine kadar 2013 ila 2017 yıllarına ilişkin olarak gelir, kurumlar matrah artırımını ile gelir (stopaj), kurum (stopaj) ve katma değer vergisi artırımında bulunabileceklerdir.
- Kanun'un yayımlandığı 18 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla hakkında devam eden vergi incelemesi bulunmayan mükelleflerle ilgili olarak, matrah veya vergi artırımında bulunmaları durumunda, artırımda bulunulan vergi türleri ve yıllar için vergi incelemesi yapılamayacaktır.
- 18 Mayıs 2018 itibarıyla devam eden vergi incelemelerine ilişkin matrah ve vergi artırımında bulunulması durumunda, incelemelerin 31 Temmuz 2018 tarihine kadar tamamlanması gerekmektedir. Aksi durumda işlemlere devam edilemeyecektir.
- Kanun yayımlanmadan önce başlayan ve 31 Temmuz 2018 tarihine kadar tamamlanan vergi incelemeleri sonucunda tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar, kesinleşmemiş alacaklar olarak yeniden yapılandırılacaktır. Diğer taraftan vergi inceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesinden önce matrah ve vergi artırımında bulunulması durumunda, bulunan matrah farkından artırılan matrahlar mahsup edilecek, kalan tutar üzerinden tarhiyat yapılacaktır.
- Önceki matrah ve vergi artırımını içeren kanunlardan farklı olarak sahte belge düzenleme konusunda; daha önce yapılmış herhangi bir tespit olmasa da vergi incelemesi başlatılabilecek ancak tarhiyat yapılabilmesi için vergi incelemesine başlanılmadan önce artırımda bulunulmamış olması gerekecektir.
- Sahte belge düzenleme fiili de dahil olmak üzere VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerine ilişkin vergi incelemesi yapılmasına ve inceleme sonucunda VUK'un 367'nci maddesine göre suç bildirilmesine herhangi bir engel yoktur. Ancak yapılan inceleme sonucunda tarhiyat yapılamayacaktır.
- Matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler, artırım sonucunda hesaplanan vergileri ödemedikleri takdirde, hem bu tutarların takibine devam edilecek hem de Kanun hükümlerinden yararlanamayacaklardır. Ayrıca taksit ödeme süreleri içerisinde zamanaşımı süreleri de işleme-yecektir.

KAYNAKÇA

- 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
- 557 sıra sayılı Yasa Tasarısı, www.tbmm.gov.tr
- 557 sıra sayılı Yasa Tasarısı Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, www.tbmm.gov.tr
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanak Dergisi, Dönem:26, Yasama Yılı:3, 47'nci Toplantı, 3 Mayıs 2018 Perşembe, www.tbmm.gov.tr
- Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1), www.gib.gov.tr