

7326 SAYILI KANUNU'NA GÖRE MATRAH ve VERGİ ARTIRIMI

TAX BASE AND TAX INCREASE ACCORDING
TO THE LAW, NO. 7326



Zeyneddin ÇETİN*

ÖZ

7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'dan yararlanmak için bazı istisnai durumlar ve kişiler hariç mükellef olsun olmasın herkes, başvuruda bulunabilir. Artırım hükümlerinden yararlanabilmek için 31.08.2021 tarihine kadar bildirimde bulunulması ve artırım sonucunda tahakkuk eden vergilerin, bu Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şarttır. Aksi halde artırım hükümlerinden yararlanılamaz. Mezkûr Kanuna göre 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 takvim yılı için gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ile muhtasar beyanamesinde yer alan bazı vergi türleri için gelir (stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergisi yönünden artırım imkânı bulunmaktadır. Öte yandan her dönem ve bazı istisnai durumlar hariç her vergi

ABSTRACT

Except for certain persons and conditions, everyone, regardless of being a taxpayer or not, can apply to benefit from the Law no. 7326, which is a tax amnesty and debt restructuring law. In order to benefit from the law, one must apply until 31 August 2021 and pay the taxes calculated accordingly within the deadlines provided in the law. Otherwise, it is impossible to benefit from the law. According to the said law, taxpayers can apply for the tax periods of 2016, 2017, 2018, 2019 and 2020, and for income tax, corporate tax, VAT and some withholding taxes, such as income and corporate withholding taxes. On the other side, taxpayers can declare base and tax increase for every tax period and, except for certain taxes, for every type of tax. Besides, they can apply separately on period basis, or for every tax period collectively.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, zeyneddin.cetin@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9796-2198.
Çetin, Z. (Temmuz 2021). 7326 Sayılı Kanunu'na Göre Matrah ve Vergi Artırımı, *Vergi Raporu*, 262, (11-23).

türü için birbirinden bağımsız şekilde artırımda bulunulabilmektedir. Ayrıca dönem bazında ayrı ayrı veya toplu şekilde bildirim imkânı mevcuttur.

Anahtar Kelimeler: 7326 sayılı Kanun, vergi barışı, vergi affı, matrah ve vergi artırımını, vergi inceleme ve tarhiyatı, şartların ihlali.

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H29, K34

GİRİŞ

7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması'na İlişkin Kanun(7326 sayılı Kanun)¹, 09.06.2021 tarihli ve 31506 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ayrıca bu Kanuna ilişkin usul ve esasları belirleyen 1 Seri No'lu Genel Tebliği de, 14.06.2021 tarihli ve 31511 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Bilindiği üzere son 18 yılda, kamuoyunda vergi affı veya vergi barışı kanunları olarak tanımlanan, birçok alanı kapsayan ve milyonlarca kişiyi/mükellefi ilgilendiren 5 kanun çıkarılmıştır. Bunlar sırasıyla;

2003 yılında yürürlüğe giren 4811 sayılı Kanun²,

2011 yılında yürürlüğe giren 6111 sayılı Kanun³,

2016 yılında yürürlüğe giren 6736 sayılı Kanun⁴,

2018 yılında yürürlüğe giren 7143 sayılı Kanun⁵,

2021 yılında yürürlüğe giren 7326 sayılı Kanun' dur.

Söz konusu bu Kanunlarda olduğu gibi 7326 sayılı Kanun'da da yer alan alacakların yapılandırılması ile matrah ve vergi artırımına dair hükümlerin ana başlıkları aşağıdaki gibidir:

Keywords: The Law, no. 7326, tax amnesty, declaration of base and tax increase, tax examination and tax calculation, infringement of conditions

JEL Classification Codes: H20, H29, K34

- 1- Kesinleşmiş alacakların yeniden yapılandırılması,
- 2- Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacakların tahsilatının hızlandırılması,
- 3- İnceleme ve tarhiyat aşamasındaki işlemlere yönelik düzenlemeler,
- 4- Matrah ve vergi artırımına yönelik düzenlemeler,
- 5- İşletme kayıtlarının düzeltilmesidir.

Bahse konu kanunların getirdiği imkânlar yönünden temelde çok benzeyen, hatta aynı hükümler bulunmaktadır. Ancak özellikle matrah ve vergi artırımını yönünden 7326 sayılı Kanun ile 7143 sayılı Kanun'un, diğer kanunlardan ayırt edici bir özellikleri bulunmaktadır. Bu özellik; mükelleflerin matrah/vergi artırımını hükümlerinden yararlanabilmek için artık beyanın/bildirimin yeterli olmamasıdır. Bu kapsamda tahakkuk eden vergilerin de belirtilen süre ve şekilde ödemesi gerekmektedir. Bu özellik, matrah ve vergi artırımını konusuna apayrı bir anlam katmıştır.

Bu yazımızda; 7326 sayılı Kanun'un 'Matrah ve vergi artırımını' başlıklı 5'inci maddesi kapsamında kimlerin artırım başvurusunda bulunabileceği, kimlerin yararlanamayacağı, hangi tarihe kadar, hangi dönemler ve vergi türleri için artırımda bulunabileceği, ödemelere ilişkin sürelerle

¹ 09.06.2021 tarihli ve 31506 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

² 27.02.2003 tarihli ve 25033 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

³ 25.02.2011 tarihli ve 27857 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁴ 19.08.2016 tarihli ve 29806 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁵ 18.05.2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

ve hangi hallerde şartların ihlal edileceği ile ilgili düzenlemelere ve konuyla ilgili örneklere yer verilecektir.

1- ARTIRIM UYGULAMASINA İLİŞKİN VERGİ MEVZUATI

Matrah ve vergi artırımı ile ilgili mevzuat; 7326 sayılı Kanun'un 'Matrah ve vergi artırımı' başlıklı 5'inci maddesi ile aynı Kanun'un 'Ortak hükümler' başlıklı 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Çalışmamızın kapsamı da dikkate alınarak söz konusu maddelerin çok uzun ve ayrıntılı hükümler içermesi nedeniyle ayrıca buraya alınmasına gerek görülmemiştir. Ancak yazımızın konusunu oluşturan alt başlıklarda gerekli görülen durumlarda ilgili maddelere atıflar yapılacaktır. Ayrıca gerekli görülen yerlerde daha önce çıkarılan vergi barışı yasalarına da değinilecektir.

2- MATRAH VE VERGİ ARTIRIMA İLİŞKİN HUSUSLAR

2.1- Kimler Başvurabilir, Bildirimde Bulunabilecek Dönem ve Vergi Türleri

7326 sayılı Kanun'a göre matrah ve vergi artırımına 31.08.2021 tarihine kadar(bu tarih dâhil) başvuruda bulunabilir. Yine bu Kanunla; 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 dönemleri için gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi(KDV) ile muhtasar beyannamesinde yer alan bazı vergi kodları için gelir(stopaj) ve kurum(stopaj) türü yönünden matrah ve vergi artırımında bulunulması imkânı getirilmiştir. Bazı istisnai durumlar ve kişiler hariç mükellef olsun olmasın herkes başvuruda bulunabilmektedir. Her dönem için ve bazı istisnai durumlar hariç her vergi türü için birbirinden bağımsız şekilde artırımda bulunulabilir.

Yukarıda belirtilenler dışında kalan diğer vergi türleri için artırım bildirim yapılamamaktadır. Örneğin özel tüketim vergisi, sorumlu sıfatıyla beyan edilen katma değer vergisi yönünden artırım imkânı bulunmamaktadır.

Mezkûr Kanun uyarınca, artırım kapsamında tahakkuk eden vergilerin belirtilen süre ve şekilde ödenmesi halinde, artırımda bulunulan yıllar ve vergi türleri için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılamayacaktır.

2.2- Kimler Artırım Hükümlerinden Faydalanamaz?

Artırım hükümlerinden kimlerin yararlanamayacağı 7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (9) fıkrasında ayrıntılı olarak açıklanmıştır. İlgili madde metni çok uzun ve farklı durumlar içerdiğinden ve bu ayrı çalışma konusu olduğundan burada bir değerlendirme yapılmayacaktır. Ancak özet halinde belirtmek gerekirse aşağıda sayılan üç mükellef grubu artırım hükümlerinden yararlanamaz.

1- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun(213 sayılı VUK) 359'uncu maddesinin (b) fıkrasında belirtilen bir kısım mükellef grubudur. Bunlar; 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 düzenleyenlerdir. Ayrıca bunlar hakkında sahte belge düzenleme yönünden devam eden(09.06.2021 tarihinden önce başlanmış) incelemeler için ayrıntılı düzenlemeler ve istisnai durumlar mevcuttur.

2- Terör suçundan hüküm giyenler,

3- 09.06.2021 tarihi itibarıyla haklarında terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulu tarafından 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 yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması, terörün finansmanı suçu veya aklama suçu kapsamında inceleme ve araştırma yapılması talep edilenler.

2.3- Artırım İçin Belirlenen Tutarlar, Oranlar ve Asgari Matrahlar

2.3.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Artırım Hakkında

7326 sayılı Kanun’la, gelir / kurumlar vergisi mükellefleri vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını, yıllar itibarıyla Tablo 1’ de yer alan oranlardan az olmamak üzere artırımlarına imkân getirilmiştir.

Tablo 1: Artırım matrahlarına uygulanacak oranlar

Dönemi	Vergiye esas alınan matrahlara uygulanacak oranlar
2016	35%
2017	30%
2018	25%
2019	20%
2020	15%

Örnek: 2019 yılında 1.000.000-TL matrah beyan eden kurumlar vergisi mükellefinin, matrah artırımında bulunmak istemesi halinde kurumlar vergisi yönünden beyan etmesi gereken matrah 200.000-TL’dir.

Yine Mezkûr Kanuna göre, gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir vergisi beyannamelerinde, zarar beyan edilmiş olması veya indirim ve istisnalar nedeniyle matrah oluşmaması ya da hiç beyanname verilmemiş olması hâlinde, vergilendirmeye esas alınacak matrah ile artırımla matrahlar, Tablo 2’ de ve Tablo 3’ te yer alan tutarlardan az olamaz. Ayrıca ilgili yıllarda faaliyette bulunmuş veya gelir elde etmiş olup da bu faaliyetlerini ve gelirlerini kayıt ve beyan dışında bırakanlarda artırımda bulunabilir.

Tablo 2: Geçerli kişiler için belirlenen asgari matrahlar(TL)

Dönemi	Gelir vergisi mükellefleri için (işletme hesabı esasına göre defter tutanlar için) belirlenen asgari matrah	Gelir vergisi mükellefleri için (bilanço esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbabı için) belirlenen asgari matrah	Gelir vergisi mükellefleri için (geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançtan oluşanlar için) belirlenen asgari matrah*	Gelir vergisi mükellefleri için (gelirleri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşanlar için) belirlenen asgari matrah**	Gelir vergisi mükellefleri için (geliri bunlar dışında kalan diğer gelir vergisi mükellefleri için) belirlenen asgari matrah***
2016	31.900,00	47.000,00	4.700,00	9.400,00	31.900,00
2017	33.200,00	49.800,00	4.980,00	9.960,00	33.200,00
2018	35.250,00	52.900,00	5.290,00	10.580,00	35.250,00
2019	37.500,00	56.200,00	5.620,00	11.240,00	37.500,00
2020	42.500,00	63.700,00	6.370,00	12.740,00	42.500,00

* Bilanço esasına göre defter tutanlar için belirlenmiş tutarların 1/10’u.

** Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için belirlenmiş tutarların 1/5’i.

*** İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar için belirlenmiş tutarlardır.

Tablo 3: Kurumlar vergisi mükellefleri için belirlenen asgari matrahlar(TL)

Dönemi	Kurumlar vergisi mükellefleri için belirlenen asgari matrahlar
2016	94.000,00
2017	99.600,00
2018	105.800,00
2019	112.400,00
2020	127.500,00

Örnek: 2019 yılında 100.000-TL matrah beyan eden bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefinin, matrah artırımında bulunmak istemesi halinde gelir vergisi yönünden beyan etmesi gereken matrah, esas alınan beyanlarının %20'si asgari matrahın altında kaldığından 56.200-TL'dir.

Örnek: 2019 yılında hiç mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişinin, matrah artırımında bulunmak istemesi halinde gelir vergisi yönünden beyan etmesi gereken matrah, 37.500-TL'dir.

Örnek: 2019 yılında 24.000-TL tutarında mesken kira gelirini beyan etmeyen gerçek kişinin, matrah artırımında bulunmak istemesi halinde gelir vergisi yönünden beyan etmesi gereken matrah, 11.240-TL'dir.

Örnek: 2019 yılında -100.000-TL zarar (sıfır matrah) beyan eden kurumlar vergisi mükellefinin, matrah artırımında bulunmak istemesi halinde kurumlar vergisi yönünden beyan etmesi gereken matrah, 112.400-TL'dir.

Artırılan matrahlar, %20 oranında vergilendirilir ve üzerinden ayrıca herhangi bir vergi alınmamaktadır. Diğer taraftan gelir / kurumlar vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri döneme ait yıllık beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş, bu vergi türlerinden tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemiş ve bu vergi türleri için bu Kanunun 2'nci(kesinleşmiş alacaklar) ve 3'üncü(kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar) madde hükümlerinden yararlanmamış olmaları şartıyla artırılan matrahları %15 oranında vergilendirilmesi imkânı da bulunmaktadır. Bu da, vergi ödev ve sorumluluklarını zamanında yerine getirenlere tanınmış ek bir haktır.

2.3.2- 193 Sayılı Kanun'un Geçici 61'inci Maddesi Kapsamında Kazanç/İrat Varsa

Kurumlar vergisi mükelleflerinin verdikleri kurumlar vergisi beyannamesinde, yatırım indirimi istisnası uygulaması nedeniyle kurum kazancından indirilen ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun(193 sayılı GVK) Geçici 61'inci maddesine göre vergi tevkifatına tabi tutulmuş olan kazançlarının bulunması durumunda, bu mükellefler anılan kazançlar üzerinden tevkif edilen vergilerini, Tablo 1' de belirtilen oranlarından az olmamak üzere artırarak matrah ve vergi artırımını hükümlerinden yararlanabileceklerdir. Ayrıca bu artırım kapsamında tahakkuk eden vergilerin ödenmesi şarttır.

Diğer taraftan 193 sayılı GVK' nın Geçici 61'inci maddesine göre vergi tevkifatına tabi bu kazançlarını muhtasar beyanname ile beyan etmemiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu kazanç ve iratlara ilişkin tevkifat matrahlarını; Tablo 3' te yer alan asgari matrahın %50'sinden az olmamak kaydıyla beyan etmeleri ve artırılan matrahlar üzerinden %15 oranında ödemeleri gerekmektedir.

Öte yandan kurumlar vergisi matrahı ile tevkif edilen kurumlar vergisinin birlikte artırılması zorundadır. Aksi takdirde 7326 sayılı Kanun'un matrah ve vergi artırımını hükümlerinden yararlanılamaz.

Örnek: A ve B mükellefinin 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinin aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım. Ayrıca muhtasar beyannamesinde yatırım indirimi istisnası kapsamında tevkif edilmesi gereken verginin, A mükellefi tarafından beyan edildiğini, B mükellefi tarafından beyan edilmediğini varsayalım.

		A Mükellefi	B Mükellefi
Kurumlar Vergisi Beyannamesi	Formül	Tutar-TL	Tutar-TL
Ticari Kazanç / Zarar(-)	a	1.600.000	600.000
Yatırım İndirimi istisnası(-)	b	800.000	800.000
Beyan Edilen Matrah	$c = a - b$	800.000	0
Muhtasar beyannamesinde Geçici 61'inci madde kapsamında beyan edilen vergi	$d = b * \%19,8$	158.400	-----

Buna göre kurumlar vergisi ve gelir (stopaj) vergisi yönünden matrah artırımında bulunulması hâlinde, artırım dolayısıyla ödenecek vergiler aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Dönemi-2016		A Mükellefi	B Mükellefi
Artırım Bildirimi	Formül	Tutar-TL	Tutar-TL
Artırım oranı	$e = \text{Tablo 1}$	35%	35%
Artırıma esas matrah	$f = (b * e) \text{ veya Tablo 3}$	280.000	94.000
Artırılan matraha uygulanacak vergi oranı	$g = \%20(\text{belli şartlarda \%15})$	20%	20%
Kurumlar vergisi yönünden artırım sonucu ödenecek vergi	$h = f * g$	56.000	18.800
Gelir (Stopaj) vergisi yönünden artırım sonucu ödenecek vergi	$i = (d * e) \text{ veya } (f / 2 * \%15)$	55.440	7.050
Artırım sonucunda ödenecek toplam vergi	$j = h + i$	111.440	25.850

2.3.3- Gelir (stopaj) ve Kurumlar (stopaj) Vergisi Yönünden Artırım Hakkında

7326 sayılı Kanun'a göre mükellefler, ilgili yıllar itibarıyla gelir veya kurumlar (stopaj) vergisini artırarak belirtilen süre ve şekilde ödemeleri halinde, haklarında bu vergi türleri yönünden vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmamaktadır.

193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (3), (5), (11) ve (13) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun(5520 sayılı KVK) 15'inci maddesinin (1) fıkrasının (a) ve (b) bentleri ve 30'uncu maddesinin (1) fıkrasının (a) bendi uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlarında, durumlarına göre vergi artırımında bulunabilirler. Buna göre;

- Hizmet erbabına ödenen ücretlerden,

- Serbest meslek ödemelerinden,
- Yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ait ödemelerden,
- Kira ödemelerinden,
- Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden,
- Esnaf muafılığından yararlananlara yapılan ödemelerden

gelir veya kurumlar vergisi tevkifatı yapmakla sorumlu olanlar da, bu ödemelerine ilişkin olarak bu dönemlerle ilgili vergi artırımında bulunabileceklerdir.

Gelir (stopaj) veya kurumlar (stopaj) vergileri yönünden artırım; muhtasar beyannamesi verilip verilmediğine, beyan edilen veya edilmeyen işçi sayılarına, ilgili yılda aylık prim ve hizmet bel-

gelerinin verilip verilmediğine, beyannamelerde artırılması istenilen ödeme türünün bulunup bulunmadığına göre farklı matrah ve oranlarda bildirimde bulunulabilmektedir. Bu husus, ayrı bir makalenin konusu olduğundan burada bir değerlendirme yapılmamıştır.

Ancak sadece mükelleflerin en çok karşılaştıkları ve artırımda bulunabilecekleri vergi türü için burada oranları belirtmekte fayda vardır. Buna göre, 193 sayılı GVK' nın 94'üncü maddesi uyarınca, hizmet erbabına ödenen ücretlerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri muhtasar beyannamelerinde yer alan ücret ödemelerine ilişkin gayrisafî tutarların yıllık toplamı üzerinden yıllar itibarıyla Tablo 4' te belirtilen oranlardan az olmamak üzere hesaplanacak gelir vergisini artırılabirler.

Tablo 4: Ücret ödemelerine ilişkin yapılacak artırımda esas alınacak oranlar

Dönemi	Ücret Ödemeleri İçin Stopaj Yönünden Artırıma Esas Oranlar
2016	6,0%
2017	5,0%
2018	4,0%
2019	3,0%
2020	2,0%

2.3.4- Katma Değer Vergisi(KDV) Yönünden Artırım Hakkında

7326 sayılı Kanun'a göre katma değer vergisi mükellefleri, her bir döneme ilişkin olarak verdikleri beyannamelerindeki (ihtirazi kayıtlı verilenler dâhil) hesaplanan KDV' nin yıllık toplamı üzerinden yıllar itibarıyla Tablo 5' te yer alan oranlardan az olmamak üzere, belirlenecek katma değer vergisini, vergi artırımları olarak beyan etme imkânları bulunmaktadır.

Tablo 5: KDV yönünden artırıma esas alınacak oranlar

Dönemi	KDV Yönünden Artırım İçin Hesaplanan KDV'ye Uygulanacak Esas Oranlar
2016	3,0%
2017	3,0%
2018	2,5%
2019	2,0%
2020	2,0%

KDV yönünden artırım; 1 nolu KDV beyannamesi verilip verilmediğine, işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşup oluşmadığına, tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerin olup olmadığına, diğer nedenlerle herhangi bir dönemde(ayda) hesaplanan KDV bulunup bulunmadığına göre farklı matrah/vergi ve oranlarda bildirimde bulunulabilir. Bu husus, ayrı bir makalenin konusu olduğundan burada bir değerlendirme yapılmamıştır.

2.3.4.1- Verilen Beyanname Bir Dönemde Hesaplanan KDV Olmaması Halinde

Yazımızın önceki bölümde belirtildiği üzere, çok farklı durumlar olması nedeniyle KDV yönünden artırım ile ilgili ayrıntılı hususlara değinilmemiştir. Ancak katma değer vergisi mükelleflerinin en çok karşılaştıkları durum ile ilgili ayrıca bir parantez açmakta fayda vardır. Bilindiği üzere, özellikle son dönemde yaşanan salgının/pandeminin etkisi ile birçok mükellefin işletmelerinin belirli dönemlerde kapanması nedeniyle KDV beyanlarının vergilendirme dönemleri itibarıyla boş verilmiş olabileceği muhtemeldir. Ayrıca birçok mükellefin, faaliyetleri gereği her ayda hasılat beyanı olmayabilmektedir. Örneğin eğitim alanında faaliyet gösteren işletmeler, yaz dönemlerinde gayri faal durumdadır. Aynı şekilde ayın son günlerinde yeni işe başlayan mükel-

leflerin ilk ayında hasılatı olmayabilmektedir. Bu örnekler, mükellef grupları ve ticari durumlar bazında çoğaltılabilir.

Bu husus ile ilgili olarak, 7326 sayılı Kanun'un Matrah ve vergi artırımı başlıklı 5'inci maddesinin (3) fıkrasının (b) bendinin (3) Numarasında ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Madde metni çok uzun olduğundan ayrıca buraya alınmasına gerek görülmemiştir. Madde metninde geçen aşağıdaki ibareden dolayı, tek bir dönemde(ayda) dahi hesaplanan katma değer vergisi sıfır(0) olan bir mükellefin; KDV yönünden artırımdan faydalanabilmesi için gelir/kurumlar vergisi yönünden de artırımda bulunması ve ayrıca KDV yönünden karşılaştırma yapması gerekmektedir.

....

3) ... yıl içinde beyannamelerinin tamamını vermekle birlikte beyannamelerinin bazılarında hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükelleflerin bu fıkra hükmüne göre ödemeleri gereken katma değer vergisi tutan, yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanacak %18

oranındaki katma değer vergisi tutarından aşağı olmamak kaydıyla, hesaplanan katma değer vergisi bulunan beyannamelerdeki vergiler toplamına bu fıkranın (a) bendinde belirtilen oranlar uygulanmak suretiyle hesaplanır. Bu kapsama giren mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi için matrah artırımında bulunmamaları hâlinde bu fıkra hükmünden yararlanamaz.

Mezkûr Yasa'da getirilen şarta bağlı bu düzenleme nedeniyle vergi yükü artacağından birçok mükellefin matrah ve vergi artırımından vazgeçmek zorunda kalabileceği düşünülmektedir.

Yukarıda yer verilen hususu bir örnek ile açıklayalım. İki sermaye şirketinin 2020 yılı için KDV yönünden artırımda bulunmak istediklerini varsayalım. X mükellefinin beyannamesinde her dönemde hesaplanan KDV olduğunu; Y mükellefinin beyannamesinde sadece bir döneminde(Aralık) hesaplanan KDV olmadığını varsayalım. Her ikisinin yıl itibariyle toplam hesaplanan KDV'si ve kurumlar vergisi matrahı da aynı olduğunu varsayalım.

	X mükellef	Y mükellef
	Her Dönemde Hesaplanan KDV varsa	Bir Dönemde Hesaplanan KDV yoksa
Dönemi	Hesaplanan (ve ilave edilecek) KDV	Hesaplanan (ve ilave edilecek) KDV
Ocak	10.000,00	20.000,00
Şubat	10.000,00	10.000,00
Mart	10.000,00	10.000,00
Nisan	10.000,00	10.000,00
Mayıs	10.000,00	10.000,00
Haziran	10.000,00	10.000,00
Temmuz	10.000,00	10.000,00
Ağustos	10.000,00	10.000,00
Eylül	10.000,00	10.000,00
Ekim	10.000,00	10.000,00
Kasım	10.000,00	10.000,00
Aralık	10.000,00	0,00
Toplam-TL	120.000,00	120.000,00

KDV Yönünden Artırım Oranı	2,0%	2,0%
KDV Yönünden Hesaplanan Tutar	2.400,00	2.400,00
Gelir / Kurumlar Vergisi Yönünden	artırım ve karşılaştırma zorunlu değildir.	artırım ve karşılaştırma zorunludur.
Kurumlar Vergisi Matrahı	175.000,00	175.000,00
Kurumlar Vergisi Yönünden Esas Oran	15%	15%
Kurumlar Vergisi Artırımı Esas Tutar	26.250,00	26.250,00
Kurumlar Vergisi İlgili Yıl Artırım Asgari Matrahı	127.500,00	127.500,00
Kurumlar Vergisi Yönünden Artırım Matrahı		127.500,00
KDV Yönünden Hesaplamaya Esas Tutar		127.500,00
% 18 oranı		22.950,00
KDV Yönünden Hesaplanan Vergi	2.400,00	22.950,00
Kurumlar Vergisi Yönünden Hesaplanan Vergi	-	25.500,00
Tahakkuk Edilecek Toplam Vergi Tutarı-TL	2.400,00	48.450,00

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere, KDV yönünden artırımda bulunmak isteyen iki mükellefin beyanları tutar itibarıyla toplamda aynı olmasına rağmen artırımda bulunmaları halinde adlarına tahakkuk eden vergi arasında yüksek bir fark çıkmaktadır. Bu durum, mükellefler arasında haksız bir uygulamaya da sebep olmaktadır.

2.4- Ödeme Seçenekleri, Süreleri ve Şekli ile Şartların İhlal Edilmesi Durumu

4811, 6111 ve 6736 sayılı Kanun'lar uyarınca, matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanabilmek için artırım kapsamında tahakkuk eden vergilerin ödenmesi şartı bulunmamaktaydı. Ancak bu uygulama ilk olarak 7143 sayılı Kanun ile değiştirilmiş olup, artırım kapsamında tahakkuk eden vergilerin ödenmesi şartı getirilmişti. Mezkûr Kanun kapsamında matrah/vergi artırımında bulunanlardan; yüzlerce hatta binlerce mükellef ödeme şartları yerine getirmediği için maalesef ilgili Kanunu ihlal etmiştir. Artırımda bulunanlardan; bazıları vergi incelemesi geçirmiş ve haklarında tarhiyat yapılmıştır. Hem artırım sonucu tahakkuk eden vergileri ödemek-

le yükümlü oldular hem de inceleme nedeniyle çıkan vergilere muhatap oldular. Geçmişteki bu tecrübe, vatandaş/mükellef olarak daha dikkatli olunmasını gerektirir.

7326 sayılı Kanun uyarınca, matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanabilmek için artırım kapsamında tahakkuk eden vergilerin ödenmesi şarttır. Konuyla ilgili ayrıntılı düzenleme; 7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (4) fıkrasının (a) ve (d) bendinde ve aynı Kanun'un 9'uncu maddesinin (6) ve (7) fıkrasında yer almaktadır. Madde metinleri çok uzun olması hasebiyle bu-
raya alınmasına gerek görülmemiştir. Ancak özet halinde belirtmek gerekirse, ödenmesi gereken taksitlerin ilk ikisinin süresinde ve tam ödenmesi koşuluyla, kalan taksitlerden; bir takvim yılında iki veya daha az taksitin, süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâlinde, ödenmeyen veya eksik ödenen taksit tutarlarının son taksiti (peşin ödeme seçeneğinin tercih edilmesi hâlinde ilk taksiti) izleyen ayın sonuna kadar, gecikilen her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte

ödenmesi şartıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanılır.

Buna göre 7326 sayılı Kanun uyarınca artırım kapsamında tahakkuk eden vergiler için ödeme yönünden peşin veya 6 eşit taksitli iki seçenek bulunmaktadır. Peşin ödeme seçeneğinde %10 indirim hakkı getirilmiş, taksitli ödeme seçeneğinde ise indirim imkânı bulunmamakla birlikte ödenmesi gereken artırım tutarları, (1,09) katsa-

yı ile çarpılarak hesaplama yapılmaktadır. Ayrıca ödenecek taksit tutarının %10'unu aşmamak şartıyla 10-TL'ye kadar yapılmış eksik ödemeler için bu Kanun hükümleri ihlal edilmiş sayılmamaktadır.

7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi kapsamında yapılan artırım sonucunda beyan edilen vergilerin, hafta sonları da dikkate alınarak son ödeme tarihleri ise Tablo 6'daki gibidir.

Tablo 6: Artırım kapsamında tahakkuk edilecek vergilerin son ödeme tarihleri

Ödeme Tercihi	Peşin / Taksit	Son Ödeme Günü	Açıklama
Peşin Ödeme Seçeneği	Peşin	30.09.2021	Tutarın tamamının, geç ödeme zammı ile birlikte 01.11.2021 tarihine kadar ödenmemesi halinde şartlar ihlal edilmiş sayılır.
Taksitli Ödeme Seçeneği	1. taksit	30.09.2021	1. ve 2. taksitin ayrı ayrı tamamının, süresinde ödenmemesi halinde şartlar ihlal edilmiş sayılır.
	2. taksit	30.11.2021	
	3. taksit	31.01.2022	Söz konusu taksitler, süresinde ödenmesi gerekmektedir. Şu kadar ki, 3. 4. 5. ve 6. taksitlerden süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen en fazla iki taksitin , geç ödeme zammı ile birlikte 31.08.2022 tarihine kadar(bu tarih dahil) tamamının ödenmemesi halinde şartlar ihlal edilmiş sayılır.
	4. taksit	31.03.2022	
	5. taksit	31.05.2022	
	6. taksit	01.08.2022	

Örnek: Matrah/vergi artırım kapsamında ki vergiler için peşin ödeme seçeneğini tercih edenlerden; geç ödeme zammı ile birlikte ödemeyi 01.11.2021 tarihinde yapanlar, şartları ihlal etmemiş sayılır. Ancak geç ödeme zammı ile birlikte ödemeyi 02.11.2021 tarihinde yapanlar, şartları ihlal etmiş sayılır.

Örnek: Matrah/vergi artırım kapsamında ki vergiler için taksitli ödeme seçeneğini tercih edenlerden;

2. taksitin ödemesini 01.12.2021 tarihinde yapanlar, şartları ihlal etmiş sayılır.

3. taksitin ödemesini 01.09.2022 tarihinde yapanlar, şartları ihlal etmiş sayılır.

3. 4. 5. taksitin ödemesini birlikte süresinde yapmayanlar, şartları ihlal etmiş sayılır.

Örnek: Matrah/vergi artırım kapsamında-

ki vergiler için taksitli ödeme seçeneğini tercih edenlerden; 1. ve 2. taksiti süresinde ödeyenlerden, 3. ve/veya 4. taksitin ödemesini, geç ödeme zammı ile birlikte 31.08.2022 tarihinde yapanlar, şartları ihlal etmemiş sayılır.

7326 sayılı Kanun kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunmak isteyenlerin dikkat etmesi gereken husus; artırım kapsamında tahakkuk eden vergilerin, bu Kanunda belirtilen süre ve şartta ödenmemesi ve eksik ödenmesi halinde bu Kanunun matrah/vergi artırım hükümlerinden yararlanamaz. Bu nedenle ödemenin, yapılmaması durumunda mükelleflerin söz konusu beyanı/bildirimi haklarında vergi incelemesi yapılmasına ve adlarına tarhiyat yapılmasına engel olmayacaktır.

2.5- Matrah ve Vergi Artırımı ile İlgili Diğer Hususlar

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'si, 2021 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilemez.

Örnek: 2019 yılında -100.000-TL zarar (sıfır matrah) beyan eden kurumlar vergisi mükellefinin, matrah artırımında bulunmak istemesi halinde 2021 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde kullanabileceği geçmiş yıl zararı 2019 yılı için -50.000-TL'dir.

İstisna ve indirimler nedeniyle gelecek yıllarda matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutarlar ile geçmiş yıl zararları, artırılan matrahlardan indirilemez.

Daha önce tevkif yoluyla ödenen vergiler, artırılan matrahlar üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilemez.

Artırımda bulunulduğu halde sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi(SDDKDV) yönünden ve artırım talebinde bulunulan dönemler için ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan terkin ve iade işlemleri ile ilgili inceleme ve tarhiyat hakkı saklıdır. Şu kadar ki, SDDKDV yönünden yapılan incelemelerde artırım talebinde bulunulan yıllar için tarhiyat önerilemez.

SDDKDV yönünden inceleme durumunu bir örnekle açıklayalım: mükellef sadece 2019 yılı için KDV yönünden vergi artırımında bulunmuş ve ödeme şartını sağlamış olsun. Buna göre, sadece bu veri ışığında 2019 yılı için SDDKDV yönünden vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmaması ve KDV beyanları resen düzeltilmemesi gerekmektedir.

Ancak aynı mükellef 2018 yılı için vergi artırımında bulunmamış ise, bu yıl için hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasına engel yoktur. Söz konusu inceleme nedeniyle aranan katma değer vergilerinin hepsi bu dönemde tarh edilmezse, SDDKDV yönünden 2019 ve müteakip yılların incelenmesi gerekmektedir. Ödenecek vergi

çıkması halinde 2019 yılı için tarhiyat önerilmez, artırımda bulunulmayan dönemler için tarhiyat önerilir.

İşe başlama ve işi bırakma gibi nedenlerle kıst dönemler yapılacak artırımlarda, faaliyette bulunulan ay sayısı (ay kesirleri tam ay olarak) dikkate alınarak hesaplama yapılmaktadır.

Örnek: 2019 yılı ekim ayında mükellefiyet tesis ettiren ve -100.000-TL zarar (sıfır matrah) beyan eden kurumlar vergisi mükellefinin, matrah artırımında bulunmak istemesi halinde kurumlar vergisi yönünden beyan etmesi gereken matrah, asgari tutarın 3/12 kadar olan ($112.400 * 3 / 12$) 28.100-TL'dir.

Örnek: 2019 yılı ekim ayında mükellefiyet tesis ettiren ve her ay 50.000-TL hesaplanan KDV beyan eden kurumlar vergisi mükellefinin, vergi artırımında bulunmak istemesi halinde KDV yönünden beyan etmesi gereken vergi, ($50.000 * 3 * \%2$) 3.000-TL'dir.

Örnek: 2019 yılı ekim ayında mükellefiyet tesis ettiren ve bir ayda 150.000-TL hesaplanan KDV beyan eden diğer iki ayda sıfır hesaplanan KDV'si olan kurumlar vergisi mükellefinin, vergi artırımında bulunmak istemesi halinde KDV yönünden beyan etmesi gereken vergi, [($112.400 * 3 / 12 * \%18$) > ($150.000 * \%2$)] 3.000-TL değil 5.058-TL'dir.

Matrah/vergi artırımında bulunulan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak 09.06.2021 tarihinden önce yapıp kesinleşen tarhiyatlar, ilgili dönem beyanı ile birlikte dikkate alınır.

Örnek: 2019 yılında -100.000-TL zarar (sıfır matrah) beyan eden kurumlar vergisi mükellefi hakkında 2020 yılının aralık ayında söz konusu dönem için yapılan vergi incelemesi sonucunda 1.000.000-TL matrah farkı bulunmuş ve inceleme 2021 yılının şubat ayında uzlaşma ile sonuçlanmıştır. Buna göre her ne kadar zarar nedeniyle matrah beyan edilmemiş olsa da, olması gereken matrah 900.000-TL olup, bu tutarın %20'si asgari matrahın üzerinde olduğundan kurumlar

vergisi yönünden beyan etmesi gereken matrah, 180.000-TL'dir.

Artırım kapsamında ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilemez; ayrıca indirim, mahsup ve iade konusu da yapılamaz.

Artırılan matrahlar nedeniyle geçici vergi hesaplanmaz.

Matrah/vergi artırımında bulunulması, 213 sayılı VUK'un defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazına ilişkin hükümlerinin uygulanmasına engel değildir. Diğer bir deyişle mükellefler yasal defter ve belgelerini, vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz etme mecburiyetleri devam etmektedir. Bu nedenle, mükelleflerin ilgili defter ve belgelerini saklamalarında yarar vardır.

Artırım ile ilgili olarak doğru beyan yapılması veya vergi hataları nedeniyle eksik tahakkuk eden vergiler, ilk taksit ödeme süresinin sonunda tahakkuk etmiş sayılır ve bu Kanunda açıklandığı şekilde tahsil edilir.

Artırım kapsamında beyan edilen vergilerin vadesinde ödenmemesi halinde ayrıca gecikme zammı işlemekte ve vergi dairesince de 6183 sayılı Kanun kapsamında takip ve tahsili yapılmaktadır.

Matrah veya vergi artırımında bulunulması, 09.06.2021 tarihinden önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmez. Ancak artırımda bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, 02.08.2021 tarihine kadar sonuçlandırılmaması hâlinde, bu işlemlere devam edilemez. İnceleme ve takdir işlemlerinin sonuçlandırılmasından maksat, inceleme raporları ve takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesidir.

SONUÇ

7326 sayılı Kanun'la, bazı istisnai durumlar ve kişiler hariç mükellef olsun olmasın herkese

matrah ve vergi artırımı başvurusunda bulunma imkânı getirilmiştir. Artırım hükümlerinden yararlanabilmek için 31.08.2021 tarihine kadar bildirimde bulunulması ve tahakkuk eden vergilerin belirtilen süre ve şekilde ödenmesi gerekmektedir.

Artırım kapsamındaki dönem ve vergi türleri; 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 takvim yılı için gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, gelir stopaj ve kurumlar stopaj vergisidir.

Artırım nedeniyle tahakkuk eden vergilerin, belirtilen süre ve şekilde ödenmemesi halinde bu Kanunun artırım hükümlerinden yararlanılamaz.

Bazı istisnai durumlar hariç, her dönem ve vergi türü için birbirinden bağımsız şekilde artırımda bulunulabilir. Ancak bazı hallerde KDV yönünden artırım hükümlerinden yararlanabilmek için gelir/kurumlar vergisi yönünden de artırımda bulunulması gerekmektedir. Bu durum mükelleflerin vergi yükünü artırdığından artırımda bulunma konusunda tereddüt edebilecekleri düşünülmektedir.

Matrah veya vergi artırımında bulunanlar hakkında devam eden vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, 02.08.2021 tarihine kadar sonuçlandırılmaması hâlinde bu işlemlere devam edilemez.

7326 sayılı Kanun'a göre yapılan matrah ve vergi artırımları sonucunda tahakkuk eden vergilerin, bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi halinde artırımda bulunan dönem ve vergi türü için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılamaz.

Matrah/vergi artırımı ile ilgili olarak yanlış beyan yapılması veya vergi hataları nedeniyle eksik tahakkuk eden vergiler, ilk taksit ödeme süresinin sonunda tahakkuk etmiş sayılacağından, bildirimlerin bu tarihe kadar kontrol edilmesi uygun olacaktır.

Bu Kanun kapsamında artırım nedeniyle tahakkuk eden vergilerin; son başvuru tarihinden sonra terkin, mahsubu veya iadesi mümkün değildir. Bu vergilerin vadesinde ödenmemesi ha-

linde ayrıca gecikme zammı işlemekte ve vergi dairesince de 6183 sayılı Kanun kapsamında takip ve tahsili yapılması icap etmektedir.

KAYNAKÇA

- 4811 Sayılı Kanun
- 6111 Sayılı Kanun
- 6736 Sayılı Kanun
- 7143 Sayılı Kanun
- 7326 Sayılı Kanun
- 7326 Sayılı Kanun'un 1 Seri No'lu Genel Tebliği