

7326 SAYILI KANUN KAPSAMINDA VERGİ BORÇLARININ YAPILANDIRILMASI İLE MATRAH VE VERGİ ARTIRIMI MÜESSESESİ

Sezer BODUR

Vergi Müfettişi

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

ÖZET

Toplumda vergi affı olarak bilinen, esas itibariyle devletin çeşitli indirimler ve ödeme kolaylıkları tanıyarak, zamanında ve eksiksiz şekilde tahsil edemediği kamu alacaklarını tahsil etmek üzere düzenlediği borç yapılandırma imkanı ile matrah ve vergi artırımı müesseseleri bulunmaktadır. Matrah ve vergi artırımı, vergi denetim mekanizmasıyla vergi mükelleflerinin hesap ve işlemlerinin incelenmesi suretiyle kayıt dışı kalmış vergilerin tespitine karşı “incelenemezlik” zırhı oluşturmaktadır. Bu hususları içeren son düzenleme, “7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” adıyla yasalaşmıştır. Makalemizde, vergi borçlarının yapılandırılması ile matrah ve vergi artırımı müessesesi, getirdiği avantajlar ve yararlanma şartları dikkate alınarak izah edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Borç yapılandırması, matrah artırımı, vergi incelemesi

STRUCTURING TAX OBLIGATIONS AND INSTITUTE OF TAX BASE AND TAX INCREASING WITHIN THE SCOPE OF LAW NO. 7326

ABSTRACT

Known as tax amnesty in the society, there are debt restructuring facilities, tax base and tax increase institutions, which the state has arranged to collect public receivables that it could not collect in a timely and complete manner by providing various discounts and payment facilities. The tax base and tax increase create an “inviolability” armor against the determination of unregistered taxes by examining the accounts and transactions of taxpayers with the tax

audit mechanism. The last regulation covering these issues was enacted under the name of “Law No. 7326 on Restructuring of Certain Claims and Amending Some Laws”. In our article, the structuring of tax debts and the establishment of tax base and tax increase are explained by taking into account the advantages and benefits it brings.

Keywords: Debt restructuring, tax base increase, tax inspection

GİRİŞ

09.06.2021 tarih ve 31506 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren “7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” ile devlet, zamanında ve eksiksiz olarak tahsilini gerçekleştiremediği kamu alacaklarının, yeniden yapılandırılması suretiyle çeşitli ödeme kolaylıkları sağlayarak ve alacağının bir bölümünden vazgeçerek tahsilini amaçlamaktadır. Bununla birlikte, aynı Yasa içerisinde yer alan matrah ve vergi artırımı düzenlemesi ile de vergi mükelleflerinden peşinen belli bir tutarın tahsili ile mükellefler nezdinde yapılabilecek vergi incelemelerinden muaf olmayı garanti etmektedir.

Toplumda bilinen ismiyle vergi affının tanımı: “*Vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydıyla, bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının ya da bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesi*” şeklinde ifade edilmektedir¹. Mükelleflere yapılandırma imkanıyla zamanında ödemedikleri borçları ödeme imkanı getiren, vergi mükelleflerine belli bir miktar peşinen ödeme ile vergi incelemeleri karşısında “*bir nevi kasko*”² imkanı ile incelenemezlik zırhı oluşturan 7326 sayılı Kanun kapsamında yer alan imkanlar, makalemizin ilerleyen bölümlerinde ayrı başlıklar halinde genel hatlarıyla incelenecektir.

1.VERGİ BORÇLARININ YAPILANDIRILMASI

1.1.Kapsam

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamına giren ve 30.04.2021 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere ait vergiler, vergi ziyayı cezaları, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile gecikme faizleri ve gecikme zamları,

1 Bülbül, D. “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı.131, s. 207.

2 Demet, Y.C. “Bir Nevi Kasko! Matrah ve Vergi Artırımı”, Konya Postası Gazetesi, Sayı.05.07.2021

7326 sayılı Kanunun yapılandırılmasına imkan verdiği vergi ve benzeri kamu alacaklarıdır. Borçlu mükelleflere getirilen borçların yeniden yapılandırılması düzenlemesi ile devlet, hem bir kısım kamu alacaklarından vazgeçmekte hem de yapılandırma kapsamındaki borçların her iki ayda bir olmak şartıyla ilgili borçların on sekiz (18) eşit taksitte ödenmesine olanak tanımaktadır.

1.2.Kesinleşmiş Vergi ve Cezalar

Kesinleşmiş vergi borçlarının tamamının ödenmesi, gecikme zammı ve faizlerinin Yİ-ÜFE oranında hesaplanan güncellenmiş tutarların ödenmesi ve usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezalarının %50'sinin ödenmesi şartıyla;

- Vergi ziyai cezalarının tamamının,
- Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'sinin,
- Gecikme faizi ve zammının tamamının,

tahsilinden vazgeçilecektir. Belirtilen tutarların ödenmesi şartıyla devlet, zamanında tahsil edemediği ve kesinleşmiş olan kamu alacaklarından vazgeçmektedir.

1.3.Dava Konusu Vergi ve Cezalar

7326 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen ve dava aşamasında olan vergi borçları, dava aşamasına ve ilgili davanın karar durumuna göre % 90'a varan oranlarda indirim imkanıyla yapılandırma kapsamına konu edilmiştir. Dava aşamasındaki bu borçların yapılandırılması sonucunda, mevcut ihtilaflar sulh yoluyla sonlandırılabilir.

1.3.1.Dava Açma Süresi Geçmemiş Olması ya da Davanın Vergi Mahkemesinde Devam Etmesi Durumu

Dava açma süresi geçmemiş olan ya da ilk derece mahkemesinde³ devam etmekle birlikte henüz karara bağlanmamış olan vergi asıllarının %50'si ile gecikme zammı ve faizlerinin Yİ-ÜFE oranında hesaplanan güncellenmiş tutarlarının ödenmesi şartıyla;

- Vergi asıllarının %50'sinin,
- Vergi ziyai cezalarının tamamının,

3 İdari yargıda içerisinde vergi vb. kamu alacaklarının ilk derece dava mercii "Vergi Mahkemeleridir."

- Gecikme faizi ve zammının tamamının, tahsilinden vazgeçilecektir.

1.3.2.Davanın Üst Yargıda Olması Durumu

İlgili borçların üst yargıda dava aşamasında olması durumunda; yapılandırma imkânından faydalanılmasını için vergi mahkemesince veya istinaf başvurusu üzerine bölge idare mahkemesince verilmiş en son karara bakılacaktır.

- Eğer en son karar **“terkin”** ise; vergi aslının %10’u ile gecikme zammı ve faizlerinin Yİ-ÜFE oranında hesaplanan güncellenmiş tutarlarının ödenmesi şartıyla; vergi aslının %90’ı ile vergi ziyayı cezasının, gecikme faizi ve zammının tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

- Eğer en son karar **“tasdik”** ya da **“tadilen tasdik”** ise; tasdik edilen vergi aslının tamamının, terkin edilen kısmın %10’unun ve gecikme zammı ve faizlerinin Yİ-ÜFE oranında hesaplanan güncellenmiş tutarlarının tamamının ödenmesi şartıyla; terkin edilen vergi aslının %90’ı ile vergi ziyayı cezasının, gecikme faizi ve zammının tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

1.3.3.İhtilafa Konu Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarının Durumu

İhtilafa konu olan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında, yapılandırma müessesesinin avantajlarından yararlanmak için; dava açma süresi geçmemiş veya vergi mahkemesinde devam eden davalarda ilgili cezanın %25’inin, en son kararın terkin olması halinde terkin edilen cezanın %10’unun, en son kararın tasdik veya tadilen tasdik olması halinde tasdik edilen cezanın %50’sinin ve terkin edilen kısmın %10’unun ödenmesi halinde; devlet tarafından kalan cezaların tahsilinden vazgeçilecektir.

1.4.Vergi İncelemesi Devam Eden Mükelleflerin Durumu

7326 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 09.06.2021 tarihinden önce başlanılmış⁴ olan vergi incelemelerine, matrah ve vergi artırımı hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilecek olup ilgili incelemelerde matrah ve vergi ar-

4 Vergi incelemesine başlama tarihi, incelemeye başlama tutanağının mükellef ile birlikte tanzım edildiği tarih ya da mükelleflerin tebliğ yazısına icabet etmemesi halinde mükelleflerin gıyabında tanzim edilen incelemeye başlama tutanağının, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi kayıtlarına girme tarihidir.

tırımından faydalanılması halinde incelemenin bitirilebilmesi⁵ için belirtilen son tarih 02.08.2021 tarihidir. Bununla birlikte, yürütülen vergi incelemelerinin sonucunda vergi mükellefleri hakkında vergi tarhiyatı yapılmasını ve vergi cezaları kesilmesini öneren raporlara istinaden bağlı olunan vergi daireleri tarafından mükelleflere tebliğ edilen ihbarnameyi takip eden 30 gün için vergi dairesine başvurulması halinde;

- Tarh edilen vergilerin %50'sinin, gecikme faizi yerine Kanunun yayım tarihine kadar hesaplanan Yİ-ÜFE tutarı ile Kanunun yayım tarihinden sonrası için hesaplanan gecikme faizinin ve usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezasının %25'inin ödenmesi gerekmekte olup,
- Verginin kalan %50'lik kısmının, vergi ziyaı cezasının tamamının, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kalan %75'inin ve Kanunun yayım tarihine kadar hesaplanan gecikme faizinin tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.

Vergi incelemesi devam eden ve haklarında tanzim edilen raporlara istinaden yukarıda bahsettiğimiz yapılandırma fırsatından yararlanmak isteyen mükelleflerin, hesaplanan borçlarını altı (6) eşit taksitte ödemeleri de mümkündür. Bununla birlikte, 09.06.2021 tarihinden önce başlanılan vergi incelemelerinin 02.08.2021 tarihine kadar tamamlanamaması halinde, incelemesi devam eden mükellefler Kanun'dan faydalanmanın son tarihi olan 31.08.2021 tarihine kadar matrah ve vergi artırımı imkânından faydalanabilirler. Bu şekilde faydalanılan matrah ve vergi artırımının, incelemesi devam eden mükelleflere getirdiği en büyük fırsat; 02.08.2021 tarihinden sonra vergi dairesi kayıtlarına intikal eden raporlara istinaden vergi dairesi tarafından tarhiyat yapılamamasıdır. Bu itibarla; mükelleflerin, haklarında tanzim edilen raporlarda yazılı tutarları değil matrah ve vergi artırımı yoluyla beyan ettikleri tutarları ödemeleri gerekmektedir.

2.MATRAH VE VERGİ ARTIRIMI

Vergi mükellefleri tarafından vergisel anlamda tabiri caizse “*kasko*” imkânı sağlayan ve beyan edilen matrah veya vergilerin kanunla belirtilen belirli tutar veya oranda artırılmak suretiyle ödenmesi halinde, matrah ve vergi artırımından faydalanılan yıllar için vergi incelemesiz bir ticari hayat sağlayan bu müessese, son yıllarda özellikli mali gündemi oldukça yakından ilgilendirmekte-

5 Vergi incelemesinin bitirilme tarihi, mükelleflerin haklarında tanzim edilen raporların mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi kayıtlarına girme tarihidir.

dir. Son beş yıla bakıldığında üç adet “matrah ve vergi artırımını” düzenleyen kanunun yasalaştığını görmekteyiz. Tarihi daha eskilere dayanmakla birlikte; 2016 yılında yayımlanan 6736 sayılı Kanun⁶, 2018 yılında yayımlanan 7143 sayılı Kanun⁷ ve son olarak 09.06.2021 tarih ve 31506 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” ile vergi mükelleflerine, çeşitli şartları sağlamaları halinde matrah ve vergi artırımını imkânından yararlanma hakkı verilmektedir. Makalemizin bu bölümünde, 7326 sayılı Kanun ile düzenlenen matrah ve vergi artırımını müessesesini, Kanun maddelerini aynen belirtmekten ziyade ilgili müesseseden faydalanmak isteyen vergi mükellefleri tarafından bilinmesi muhakkak olan kısımların açıklanması, detaylandırılması ve yer yer örneklerle zenginleştirmek suretiyle bahsedeceğiz.

2.1.Kapsam

7326 sayılı Kanunun 5. maddesi ile düzenlenen matrah ve vergi artırımının kapsamına;

2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin gelir vergisi, kurumlar vergisi, gelir stopaj ve kurum stopaj vergileri ile katma değer vergisi girmektedir.

Vergi mükellefleri tarafından seçilen yıllar ve vergi türleri itibariyle usulü dairesinde yapılmış bir matrah ve vergi artırımını mükelleflere, ilgili yıllar ve vergi türleri açısından vergi incelemesine alınmama imkânı tanınmaktadır. Belirtilen avantajdan faydalanılabilmesi ise; artırım yapılan yıllar ve vergi türleri itibariyle tahakkuk eden vergilerin yasada belirtilen şekilde ve zamanında ödenmesine bağlıdır. İlgili müesseseden faydalanmak için ne şekilde ve hangi tutarda vergi ödenmesinin yapılması gerektiği ile diğer ilgili şartlar “**Matrah Artırımı**” ve “**Vergi Artırımı**” bölümlerinde incelenecektir.

2.2.Matrah Artırımı

2.2.1.Gelir ve Kurumlar Vergisinde Matrah Artırımı

Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri, yıllık beyannamelerinde beyan ettikleri matrahlarını, ilgili yıllar için belirlenen matrah artırım oranlarından az olmamak üzere artıracaklardır⁸. Bu genel şarta ilaveten yasa koyucu, her bir yıl için asgari artırılması gereken matrah tutarlarını belirtmiş olup gelir vergisi

6 19.08.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

7 18.05.2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

8 Gelir İdaresi Başkanlığı “Matrah ve Vergi Artırımı Rehberi”, Temmuz 2021, Yayın No.398, s. 5.

mükelleflerinin vergilendirilme şekline göre de farklı asgari matrah artırımı tutarlarına da yer vermiştir.

Gelir vergisi ve Kurumlar vergisi mükellefleri ilgili Kanun'un getirdiği bu avantajdan faydalanmak için 2016-2020 yılları arasında (ilgili yıllar dâhil), beyan ettikleri gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını yıllar itibariyle farklı oranlar üzerinden artırıp bu tutarlar üzerinden %20 oranında⁹ gelir veya kurumlar vergisi ödemeleri halinde, matrah artırımından faydalandıkları yıllar için gelir vergisi veya kurumlar vergisi yönünden vergi incelemesine alınmayacaklardır. Ayrıca bu artırılan gelir veya kurumlar vergisi tutarları için ilave gelir geçici veya kurum geçici vergileri de aranmayacaktır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerince ilgili yıllar itibariyle beyan ettikleri matrahlarının hangi oranda artırılacağı ile asgari matrah artırımı tutarlarına, aşağıdaki tabloda detaylıca yer verilmiştir.

7326 Sayılı Kanun Kapsamında Yıllar İtibariyle Matrah Artırımı Oranları ile						
Mükellef Bazlı Asgari Matrah Artırımı Tutarları						
Yıllar	Matrah Artırım Oranları	Asgari Matrah Artırım Tutarları (TL)				
		Kurumlar Vergisi Mükellefleri	Ticari ve Ziraî Kazanç Elde Edenler (Bilanço Esası) ile Serbest Meslek Erbabları	Ticari ve Ziraî Kazanç Elde Edenler (İşletme Hesabı Esası)	Basit Usulde Ticari Kazanç Elde Edenler	Geliri Sadece GMSİ Olanlar
2016	%35	94.000,00	47.000,00	31.900,00	4.700,00	9.400,00
2017	%30	99.600,00	49.800,00	33.200,00	4.980,00	9.960,00
2018	%25	105.800,00	52.900,00	35.250,00	5.290,00	10.580,00
2019	%20	112.400,00	56.200,00	37.500,00	5.620,00	11.240,00
2020	%15	127.500,00	63.700,00	42.500,00	6.370,00	12.740,00

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri, matrah artırımından faydalanmak istedikleri yıllara ilişkin olarak ilgili dönemlerde beyan ettikleri matrahlarını –*asgari artırım tutarından az olmamak kaydıyla*- belirtilen oranlarda artırmaları ve tahakkuk edecek vergileri peşin ya da altı eşit taksit seçenekleri ile ödemeleri kaydıyla matrah artırdıkları yıllara ilişkin olarak gelir veya kurumlar vergisi yönlerinden vergi incelemesine tabi tutulmayacaklardır.

⁹ Matrah artırımında bulunulan yıla ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini zamanından beyan ederek tahakkuk eden vergileri de zamanında ödeyen “uyumlu mükellefler” için ilgili oran %15 olarak uygulanacaktır.

2.3.Vergi Artırımı

2.3.1.Gelir Stopaj Vergisi ve Kurum Stopaj Vergisinde Artırım

Vergilemede genel kural, verginin mükellef tarafından verilecek yıllık beyannameye göre tarh ve tahakkuk ettirilmesi olmakla beraber, bir kısım gelir unsurlarının vergilendirilmesinde bu gelirlerin beyan edilmesi beklenmez. Mükellefe bu gelirleri sağlayan vergi sorumlularınca, elde edilen gelirden kesinti yolu ile vergi alınarak ilgili vergi dairesine ödenmesi esası getirilmiştir. Vergi kesintisi, vergi tevkifatı veya stopaj kesintisi olarak isimlendirilen bu işlem genel olarak Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 94. maddesinde düzenlenmiştir.¹⁰

7326 sayılı Kanun'da düzenlendiği üzere; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, vergi sorumlusu sıfatıyla vergi dairesine ödemek zorunda oldukları tevkifata tabi ücret, serbest meslek ve kira ödemeleri üzerinden gelir stopaj veya kurum stopaj vergilerini belli oranlarda -*asgari tutarlar dikkate alınarak* artırımları ve buna ilişkin hesaplanan vergileri ödemeleri halinde, ilgili yıllar ve vergi türü itibariyle vergi incelemesinden muafiyet hakkı elde etmeleri mümkündür. Bununla birlikte, yıllara sâri inşaat ve onarım işleri, zirai mahsul-ler ve hizmetler ve esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları sebebiyle yapılan ödemeler üzerinden yapılması gereken stopaj vergileri için de ilgili yıllar itibariyle ayrı ayrı belirtilen asgari vergi artırım tutarları dikkate alınarak vergi artırım müessesesinden yararlanılması ve bu ödemelere ilişkin Kanun'da belirtilen oranlar üzerinde ödeme yapılması halinde, vergi artırımından faydalanılan yıllar ve stopaj vergileri türü itibariyle vergi incelemesine muhatap olunmayacaktır.

Yukarıda gelir ve kurum stopaj vergileri için hangi ödemeler üzerinden vergi artırımından faydalanılacağı belirtilmiş olup ilgili mükelleflerin, aşağıda yer alan tablolarda yer alan stopaj vergisi artırım oranları, asgari vergi artırım tutarları ile stopaj vergi oranlarını dikkate alarak işlem tesis etmeleri gerekmektedir.

10 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Gelir Vergisi Kanunu (1), Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014.

Yıllar	Vergi Artırım Oranları	Ücret Ödemeleri İçin İlgili Yıllarda Dikkate Alınacak Brüt Asgari Ücret Tutarları	Asgari Matrah Tutarları (Hiç Beyan Edilmemesi Durumu)	
			Serbest Meslek Ödemeleri (Vergi Oranı %15)	Kira Ödemeleri (Vergi Oranı %15)
2016	%6	19.764,00	23.500,00	9.400,00
2017	%5	21.330,00	24.900,00	9.960,00
2018	%4	24.354,00	26.450,00	10.580,00
2019	%3	30.700,80	28.100,00	11.240,00
2020	%2	35.316,00	31.850,00	12.740,00

Yıllar	Asgari Matrah	Asgari Matraha Uygulanacak Vergi Oranları (Hiç Beyan Edilmemesi Durumu)		
		Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri	Zirai Mahsuller ve Hizmetler	Esnaf Muaflığından Yararlananlara Yapılan Ödemeler
2016	47.000,00	%3	%2	%5
2017	49.800,00	%3	%2	%5
2018	52.900,00	%3	%2	%5
2019	56.200,00	%3	%2	%5
2020	63.700,00	%3	%2	%5

2.3.2. Katma Değer Vergisi Artırımı

7326 sayılı Kanunla getirilen bir diğer vergi artırımı imkânı, Katma Değer Vergisi (KDV) ile ilgili olup bu vergi türü için vergi artırımından yararlanabilmesi farklı usullere bağlanmıştır. KDV, aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla beyan edilmekte olup her vergilendirme döneminde vergi mükelleflerinin gerçekleştirdikleri mal ve/veya hizmet satışları üzerinden Hesaplanan KDV'leri oluşmaktadır. Kanun, katma değer vergisi artırımında dikkate alınacak ölçütün "**Hesaplanan KDV**" olduğunu belirtmiş ve aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla Hesaplanan KDV'nin olmadığı ya da her bir vergilendirme döneminde KDV beyannamesi verilmediği durumlar için farklı KDV artırım usulleri belirlenmiştir.

İlgili yıllar itibariyle katma değer vergisi artırımı oranları aşağıdaki tablodaki gibidir.

KDV Artırımı Oranları	
Yıllar	Oranlar
2016	%3
2017	%3
2018	%2,5
2019	%2
2020	%2

Yukarıdaki tabloda yıllar itibariyle belirtilen oranlar, normal şartlarda uygulanması gereken KDV artırımı oranları olup KDV artırımına ilişkin olarak uyulması gereken usuller, vergi mükelleflerinin KDV beyan durumları ile aylık “Hesaplanan KDV” farklılıklarına göre ayrı alt başlıklar halinde değerlendirilecektir.

2.3.2.1.En Az Üç (3) Dönem KDV Beyannamesi Verilmiş Olması

Mükellefler tarafından en az üç vergilendirme dönemi için KDV beyannamesi verilmiş olması durumunda; ilgili beyannamelerde “Hesaplanan KDV” tutarları toplanacak ve bulunan toplam tutarlar, mükelleflerin beyanname verdikleri dönem sayısına bölünecek ve bu şekilde aylık Hesaplanan KDV ortalaması bulunacaktır. Aylık bulunacak olan Hesaplanan KDV tutarının 12 ile çarpılması suretiyle bulunacak “Yıllık Hesaplanacak KDV” toplamı ise mükelleflerin KDV artırımı tutarı olacak ve ilgili yıla isabet eden KDV artırımı oranı üzerinden ödenmesi gereken KDV hesaplanacaktır.

Örneğin; mükellef, 2019 yılında 4 vergilendirme dönemi için KDV beyannamesi vermiş olup ilgili dönemlerdeki Hesaplanan KDV tutarları toplamı 20.000,00 TL’dir. Mükellef bu durumda Aylık Hesaplanan KDV tutarını 5.000,00 TL olarak hesaplayacaktır. (20.000,00 TL/4) Aylık hesaplanan KDV tutarı olan 5.000,00 TL’ nin yıllık olarak bulunması için ilgili tutar 12 ile çarpılıp mükellefin Yıllık Hesaplanan KDV tutarı 60.000,00 TL olarak belirlenecektir. (5.000,00 TL x 12) Mükellefin Yıllık Hesaplanan KDV tutarı olan 60.000,00 TL üzerinden 2019 yılına ilişkin olarak %2 oranında KDV artırımında bulunması ve bulunacak 1.200,00 TL’yi ödemesi¹¹ halinde; 2019 yılına ilişkin olarak KDV yönünden vergi incelemesi geçirmeyecektir.

11 Mükellefin, 1.200,00 TL tutarını peşin ödemesi halinde; bu tutar üzerinden Kanunun 5/d maddesi uyarınca %10 indirim yapılması mümkündür. Bununla birlikte taksit seçeneği seçilmesi halinde; bulunan bu tutara katsayı uygulanacağı tabiidir.

2.3.2.2.Hiç KDV Beyannamesi Verilmemesi veya En Çok İki (2) Dönem KDV Beyannamesi Verilmiş Olması

Mükellefler tarafından KDV beyannamelerinin hiç verilmemesi ya da ilgili yıla ilişkin on iki (12) aylık vergilendirme döneminde bir ya da iki dönem için KDV beyannamesi verilmesi halinde; mükellefler tarafından KDV artırımından faydalanabilmek için mükellefiyet durumlarına göre mutlaka gelir vergisi veya kurumlar vergisi yönünden de matrah artırımında bulunmaları gerekmektedir. Bu durumdaki mükelleflerin KDV artırım tutarları, gelir veya kurumlar vergisi kapsamında artırdıkları matrahların %18'i olmaktadır.

Örneğin; mükellef, 2020 yılında sadece bir (*veya iki*) vergilendirme dönemi için KDV beyannamesi vermiş olup ilgili yılda gelir vergisi matrah artırım tutarı 100.000,00 TL'dir. Mükellefin bu şekilde KDV artırımından faydalanması için KDV artırım tutarı olarak $100.000,00 \text{ TL} \times \%18 = 18.000,00 \text{ TL}$ KDV artırımında bulunması gerekmektedir¹².

2.3.2.3.KDV Beyannamelerinin Bazılarında Hesaplanan KDV Bulunması Durumu

Mükellefler tarafından ilgili yıllardaki KDV beyannamelerinin tamamının verilmesi ile birlikte bazı vergilendirme dönemlerinde Hesaplanan KDV'nin bulunmaması durumu oluşabilmektedir. Bu durumda olan mükelleflerin KDV artırımından faydalanabilmesi, aynı şekilde gelir veya kurumlar vergisi yönünden matrah artırımından faydalanması şartına bağlanmıştır. Mükelleflerin ilgili dönemdeki hesaplanan KDV tutarlarının toplamı ile ilgili yıl itibariyle belirlenen KDV artırım oranı çarpılacaktır. Bulunan bu tutarın, gelir veya kurumlar vergisi kapsamında artırılan matrahın %18'inden küçük olması halinde büyük olan tutar dikkate alınacaktır.

Örneğin; Mükellefin, 2016 hesap dönemi için kurumlar vergisi matrah artırım tutarı 80.000,00 TL'dir. Mükellefin bazı dönemlerde KDV'den istisna edilmiş işlemleri bulunduğundan her vergilendirme döneminde Hesaplanan KDV'si oluşmamaktadır.

12 Bahsettiğimiz bu husus, ilgili yıl içinde en az üç dönem KDV beyannamesi veren ve hiçbir dönemde Hesaplanan KDV'si bulunmayan vergi mükellefleri için de geçerlidir.

Dönem (2016)	Hesaplanan KDV Beyanı (TL)
Ocak	-
Şubat	-
Mart	20.000,00
Nisan	-
Mayıs	30.000,00
Haziran	45.000,00
Temmuz	15.000,00
Ağustos	-
Eylül	10.000,00
Ekim	-
Kasım	-
Aralık	50.000,00
TOPLAM	170.000,00

Öncelikle, mükellefin kurumlar vergisi matrah artırımı tutarı 80.000,00 TL ile %18 oranı çarpılarak **14.400,00 TL** tutarı bulunur. Sonrasında ise mükellefin “Toplam Hesaplanan KDV” tutarı olan 170.000,00 TL ile 2016 yılı için belirlen %3 KDV artırım oranı çarpılarak **5.100,00 TL** tutarına ulaşılır. (170.000,00 TL x %3) Bulunan iki farklı tutar birbiri ile kıyaslanacak ve büyük olan 14.400,00 TL, mükellefin KDV artırım tutarı olacaktır.

2.4. Matrah ve Vergi Artırımının Vergi İncelemelerine Etkisi

7326 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 09.06.2021 tarihinden önce başlanılmış vergi incelemeleri sonucunda tanzim edilecek vergi inceleme raporlarının mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi kayıtlarına intikali için son süre 02.08.2021 tarihidir. Bu tarihe kadar bağlı olunan vergi dairesine intikal eden vergi inceleme raporları için; mükellefler tarafından raporların vergi dairesine intikal tarihinden daha önceki bir tarihte matrah ve vergi artırımında bulunulması halinde; haklarında tanzim olunan raporlardaki tarhiyat tutarları ile matrah ve vergi artırım sonucu bulunacak tutarların kıyaslamasına gidilecek ve sadece yüksek olan tutar dikkate alınacaktır. Aksi durumda ise hem haklarında tanzim olunan vergi inceleme raporlarında belirtilen tutarlar hem de matrah ve vergi artırım sonucu hesaplanacak tutarlar mükellef adına ayrı ayrı tahakkuk edilecektir.

Bununla birlikte 09.06.2021 tarihinden önce başlanılan vergi incelemeleri sonucu tanzim olunan raporların 02.08.2021 tarihinden sonraki bir tarihte vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesi halinde; mükellefler tarafından matrah ve vergi artırım için son başvuru tarihi olan 31.08.2021 tarihine kadar matrah ve vergi artırım müessesesinden faydalanılması halinde ise; ilgili vergi

inceleme raporlarına istinaden mükellef adına tarhiyat yapılamayacaktır. Kanunun yayım tarihi olan 09.06.2021 tarihinden sonraki bir tarihte başlanılan vergi incelemeleri sebebiyle mükellefler tarafından 31.08.2021 tarihine kadar matrah ve vergi artırımında bulunulması halinde ise ilgili incelemelere devam edilemeyecek ve mükellefler hakkında ilgili raporlara istinaden tarhiyat yapılamayacaktır.

7326 sayılı Kanun'un 5. maddesinin 4. fıkrasındaki hüküm uyarınca; matrah ve vergi artırımı sebebiyle hesaplanan vergilerin, Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmemesi halinde artırım hükümleri ihlal edilmiş sayılacaktır. Matrah ve vergi artırımı üzerine tahakkuk edilen vergilerin, ilk taksit ödeme süresinin son günü olan 30.09.2021 tarihine kadar ödenmemesi halinde bu tarih vade tarihi kabul edilecek ve ilgili tutarlar gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip ve tahsil edilecektir. Ayrıca Kanun'un 9. maddesinin 14. fıkrasındaki hüküm dikkate alındığında matrah ve vergi artırımlarına ilişkin taksit ödeme süresi boyunca zamanaşımı süreleri işlememektedir. Bunun doğal sonucu olarak da matrah ve vergi artırımında bulunduğu halde tahakkuk eden vergileri belirtilen şekil ve sürede ödemeyen mükellefler hakkında yapılacak vergi incelemeleri ve tarhiyat işlemleri için taksit ödeme süresince işlemeyen süreler, tarh zamanaşımı süresi açısından da işlemeyen süre olarak kabul edilecektir.

SONUÇ

7326 sayılı Kanun'un getirdiği vergi borçlarının yapılandırılması imkânı, vergi borçlarını zamanında ve eksiksiz olarak ödenmeyen ve bu surette takip ve tahsili devam eden vergi vb. borçlar ile henüz dava aşamasında olan bu borçların yeniden yapılandırılmasına imkân vermektedir. Devlet tarafından sağlanan diğer bir avantaj ise ödenmemiş bu borçların yeniden yapılandırılması halinde taksit seçeneği olup Kanun'da belirtilen şartların sağlanması halinde ise devlet, bir kısım kamu alacaklarının takip ve tahsilinden de vazgeçmektedir. Kanun'un getirdiği bir diğer imkân ise matrah ve vergi artırımını müessesesidir. İlgili yıllar ve vergi türleri itibarıyla Kanun'un belirlediği oranlarda veya asgari artırım tutarları üzerinden matrah ve vergi artırımını yapılması halinde vergi mükelleflerinin vergi incelemesine tabi tutulmayacağı garanti edilmektedir.

KAYNAKÇA

7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7326 sayılı Kanun Genel Tebliği

2021/1 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7326 Sayılı Kanun İç Genelgesi

Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Gelir Vergisi Kanunu (1), Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014.

Bülbül, D. “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı.131

Demet, Y.C. “Bir Nevi Kasko! Matrah ve Vergi Artırımı”, Konya Postası Gazetesi, Sayı.05.07.2021, <https://www.konyapostasi.com.tr/makale/bir-nevi-kasko-matrah-ve-vergi-artirimi-97941> (Erişim Tarihi:10.07.2021)

Gelir İdaresi Başkanlığı “Yapılandırma Kanunu Rehberi”, Temmuz 2021, Yayın No.397.

Gelir İdaresi Başkanlığı “Matrah ve Vergi Artırımı Rehberi”, Temmuz 2021, Yayın No.398.