

İsmet POLAT

**7326 SAYILI KANUNA GÖRE MATRAH ARTIRIMI-DEVAM
EDEN VERGİ İNCELEMELERİ**

1.GİRİŞ

7326 Sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” 03/06/2021 tarihinde TBMM’de kabul edilmiş, 09/06/2021 Tarih ve 31506 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış ve bu tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir.



Kanunun uygulamasına dair Genel Tebliğ ise 14/06/2021 Tarih ve 31511 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Kanun ve ilgili tebliğ mükelleflere belirli şartlarla vergi ve matrah artırımını hükümlerinden faydalanma olanağı sağladığı gibi, kesinleşen kamu alacakları ile inceleme, uzlaşma ve dava aşamalarında olup henüz kesinleşmemiş kamu alacaklarının yapılandırılmasına dair hükümleri de kapsamaktadır.

Kanunun yayım tarihinden önce başladığı halde yayım tarihi itibarıyla hakkındaki vergi incelemesi veya takdir işlemi henüz sonuçlanmamış olan mükelleflerle ilgili Kanun ve Tebliğ hükümleri ciddi sorunları ihtiva etmektedir. Yazımızda bu konu irdelenecektir.

2. MEVCUT DÜZENLEME VE 02/08/2021 TARİHİNİN ÖNEMİ

7326 Sayılı Kanun’un 5. maddesi ve İlgili Genel Tebliğ hükümlerine göre kapsama giren dönemler için başlatılmış ve henüz sonuçlandırılmamış vergi incelemesi veya takdir işlemlerinin bulunması, matrah ve vergi artırımının yapılmasına engel değildir. Ancak, kanunun yayım tarihinden önce başlatılmış olan vergi incelemesi ve takdir işlemlerinin 02/08/2021 tarihine kadar sonuçlandırılması gerekir. İncelemenin sonuçlandırılması da vergi inceleme raporlarının **vergi dairesi kayıtlarına geçtiği** tarih olarak tanımlanmıştır. Sahte belge düzenleme konulu vergi incelemeleri bu durumdan istisnadır. Kanun ve Tebliğ hükümleri dikkate alındığında kanunun yayım tarihinden önce başlatılan ve sonuçlandırılmamış olan vergi incelemeleriyle ilgili uygulama aşağıdaki gibi olacaktır.

1-Başlatılan vergi incelemelerinin 02/08/2021 tarihine kadar sonuçlandırılmaması halinde iki durum ortaya çıkmaktadır.

1.a- Bu tarihe kadar sonuçlandırılmayan vergi incelemelerine devam edilmeyecektir. Yasada belirtilen başvuru süresinin sonuna kadar (31/08/2021) matrah ve vergi artırımında **bulunmuş** olmaları şartıyla, vergi incelemesi ve takdir işlemlerine devam edilmeyecektir.

1.b- 31/08/2021 tarihine kadar matrah ve vergi artırımında **bulunulmaması** halinde inceleme kaldığı yerden devam edecektir. İnceleme sonucu düzenlenecek vergi inceleme raporlarına göre ortaya çıkan vergi ve vergi ziyai cezaları için 7326 Sayılı Kanun'un 4. Maddesi hükmünden yararlanılması mümkündür. Buna göre ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde başvuruda bulunulması şartıyla vergi aslının yarısı ile vergi ziyai cezasının tamamı terkin edilecek, vergi aslının yarısı tahakkuk edecektir.

2- Vergi incelemesinin 02/08/2021 tarihine kadar sonuçlandırılması durumunda vergi ve matrah artırımında bulunacak mükellefler için iki farklı durum ortaya çıkacaktır.

2.a- Mükellefin vergi inceleme raporlarının **vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten önce** matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler için mükellefin bildirimde bulunduğu matrah ve vergi artırım tutarları ile düzenlenen vergi inceleme raporlarına göre tespit edilen matrah ve vergi tutarları mukayese edilecektir.

2.a.1. Vergi inceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten önce matrah ve vergi artırımında bulunan tutarların vergi inceleme raporlarına göre tespit edilen matrah ve vergi tutarlarından **yüksek olması halinde** vergi inceleme raporlarına göre herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

2.a.2. Vergi inceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten önce matrah ve vergi artırımında bulunan tutarların vergi inceleme raporlarına göre tespit edilen matrah ve vergi tutarlarından **düşük olması halinde**, matrah ve vergi artırımında bulunan tutarlar vergi inceleme raporlarına göre tespit olunan tutarlardan mahsup edilecektir. Mahsup sonucu kalan tutarlar için talep edilmesi halinde 7326 Sayılı Kanun'un 4. Maddesi hükümlerinden yararlanılması mümkündür. Bu durumda da mahsup işlemi sonucu kalan vergi ziyai cezasının tamamı ile vergi aslının yarısı terkin edilecek vergi aslının yarısı ise tahakkuk edecektir.

2.b. Mükellefin vergi inceleme raporlarının **vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten sonra** matrah ve vergi artırımında bulunması halinde, yukarıda bahsedilen mahsup işlemi yapılmayacaktır. Düzenlenen raporlara göre tespit edilen vergi ve vergi ziyai cezası için aynı kanunun 4. Maddesi hükmünden yararlanılması mümkündür.

Yukarıda durumu aşağıdaki şekilde örnek üzerinde gösterebiliriz. Örnekte konunun basitçe anlaşılması amaçlanmıştır. Kanun ve tebliğdeki diğer ayrıntılar dikkate alınmamıştır.

Mükellef kurum Kardelen Tekstil Ltd. Şti.'nin 2017 yılı hesapları üzerinde 7326 Sayılı Kanun'un yayım tarihinden önce başlatılmış bir vergi incelemesi bulunmaktadır. Yapılan

incelemede kurumun 2017/Aralık döneminde 2.000.000-TL tutarında belgesiz satış yaptığı tespit edilmiştir. Mükellefin, 2017 hesap dönemi yasal defter kayıtlarına intikal etmeyen belgesiz maliyet ve giderleri bulunmamaktadır. 2017/Aralık KDV beyannamesinde 2018 yılına devreden katma değer vergisi bulunmamaktadır.

Bu durumda tespit edilen 2.000.000-TL tutarındaki belgesiz emtia satışının tamamı 2017 hesap dönemi için kurumlar vergisi ve 2017/Aralık dönemi için Katma Değer Vergisi yönünden matrah farkı olarak değerlendirilecektir. Kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden düzenlenecek vergi inceleme raporlarında re'sen tarhı gereken vergi tutarları ile kesilmesi gereken vergi ziyai cezası tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

Re'sen Tarhı Gereken KV (%20)	:	400.000,00-TL
Vergi Ziyai Cezası	:	400.000,00-TL
Re'sen Tarhı Gereken KDV (%18)	:	360.000,00-TL
Vergi Ziyai Cezası	:	360.000,00-TL

Yukarıda incelemeye 7326 Sayılı Kanun'un yayım tarihinden önce başladığı ve henüz incelemeye devam edildiğini varsayarsak aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

1- Başlatılan vergi incelemesi 02/08/2021 tarihine kadar sonuçlandırılmamıştır.

1.a- Mükellef kurum 2017 hesap dönemi için 31/08/2021 tarihine kadar matrah ve vergi artırımında bulunmuştur. Kurumlar Vergisi yönünden tahakkuk eden vergi 20.000-TL, KDV yönünden 2017/12 Aralık dönemi için tahakkuk eden vergi 5.400-TL'dir. Bu durumda mükellef kurum hakkında yukarıdaki gibi hesaplanan vergi tarhiyatı yapılmayacak vergi ziyai cezası kesilmeyecektir.

1.b- Mükellef kurum 31/08/2021 tarihine kadar matrah ve vergi artırımında bulunmamıştır. Bu durumda inceleme sonucu düzenlenecek vergi inceleme raporlarına göre ortaya çıkan vergi ve vergi ziyai cezaları için 7326 Sayılı Kanun'un 4. Maddesi hükmünden yararlanılmasının talep edilmesi halinde aşağıdaki tablo ortaya çıkacaktır.

Tahakkuk Edecek KV	:	$400.000/2=200.000,00$ -TL
Tahakkuk Edecek KDV	:	$360.000/2=180.000,00$ -TL

2-Vergi incelemesi 02/08/2021 tarihine kadar sonuçlandırılmış ve düzenlenen vergi inceleme raporları bu tarihe kadar vergi dairesi kayıtlarına intikal etmiştir.

2.a.1- Vergi inceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten önce matrah ve vergi artırımında bulunmuştur. Bu durumda vergi inceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten önce matrah ve vergi artırımında bulunan tutarlar vergi inceleme raporlarına göre tespit edilen matrah ve vergi tutarlarından yüksek olması halinde vergi inceleme raporlarına göre herhangi bir **işlem yapılmayacaktı**. Ancak örneğimizde tersi bir durum söz konusudur.

2.a.2. Vergi inceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten önce matrah ve vergi artırımında bulunulan tutarların vergi inceleme raporlarına göre tespit edilen matrah ve vergi tutarlarından **düşük olması nedeniyle**, matrah ve vergi artırımında bulunan tutarlar vergi inceleme raporlarına göre tespit olunan tutarlardan mahsup edilecektir. Mahsup sonucu kalan vergi aslı ve vergi ziayı cezası için talep edilmesi halinde 7326 Sayılı Kanun'un 4. Maddesi hükümlerinden yararlanılması mümkündür. Mükellef kurum adına **matrah ve vergi artırımı sonucu tahakkuk eden vergilerle birlikte** aşağıdaki vergiler de tahakkuk edecektir. Mahsup sonrası kalan vergi aslının yarısı ile hesaplanan vergi ziayı cezası terkin edilecektir.

Re'sen Tarhı Gereken KV : (400.000-20.000)=380.000/2=190.000-TL

Re'sen Tarhı Gereken KDV : (360.000-5.400)= 354.600/2=177.300-TL

2.b. Mükellefin vergi inceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten sonra matrah ve vergi artırımında bulunması halinde, yukarıda bahsedilen mahsup işleminden yararlanılması imkanı bulunmamaktadır. Düzenlenen raporlara göre tespit edilen vergi ve vergi ziayı cezası için aynı kanunun 4. Maddesi hükmünden yararlanılması mümkündür. Mükellef kurum adına matrah ve vergi artırımı sonucu tahakkuk eden vergilerle birlikte aşağıdaki vergiler de tahakkuk edecektir. Vergi aslının yarısı ile vergi ziayı cezasının tamamı terkin edilecektir.

Tahakkuk Edecek KV : 200.000,00-TL

Tahakkuk Edecek KDV : 180.000,00-TL

3. YASAL DÜZENLEMEYLE BİRLİKTE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Yukarıda örnekle izah edildiği üzere Kanun'un yayım tarihinden önce başlatılan vergi incelemeleriyle ilgili yasal düzenleme kendi içerisinde birçok sorunu barındırmaktadır. Kimi durumlarda matrah ve vergi artırımında bulunması mükellef için anlamsız hale dahi gelebilmektedir. Bazı durumlarda vergi ve matrah artırımında bulunulması halinde dahi mükellef yüksek tutarda vergi ve cezalarla karşı karşıya kalabilecektir.

Düzenleme vergi inceleme oranı ve Yasanın amacıyla çalışmaktadır.

Ülkemizde vergi inceleme oranı, toplam mükelleflerin % 1,63'ü civarındadır. (VDK 2018 Faaliyet Raporu) Bu oran bazı yıllarda veya bazı kaynaklarda değişkenlik göstermekle birlikte genel olarak %3'ü geçmemektedir. Dolayısıyla vergi inceleme oranının bu kadar düşük olduğu ülkemizde bütün mükelleflerin faydalanabildikleri bir düzenlemenin, hakkında vergi incelemesi başlatılan mükellefler için farklı olması Yasanın amacına da uygun düşmemektedir. Zira, mükelleflerin yasanın tanıdığı kolaylıklardan faydalanmaları yasanın esas amacıdır. Yasada yer alan bu uygulama ise caydırıcı nitelik taşımaktadır.

İncelemeye sevk edilen mükellefler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır.

Mükellefler hakkında vergi incelemesi başlatılmadan önce incelemeye sevk işlemleri yapılmaktadır. Bu aşama vergi incelemesinin inceleme elemanına sevkinden önceki aşamadır. Vergi incelemesi Vergi Müfettişinin görevlendirilmesiyle başlamaktadır. Örneğin hakkında bir şikayet bulunan mükellef incelemeye sevk edildiği halde henüz Vergi Müfettişine intikal edilmediği için hakkında vergi incelemesi başlatılmamış olabilir. Bazı Daire Başkanlıklarında iş yoğunluğunun az olmasından dolayı incelemeye sevk edilen mükellefler hakkında kısa sürede Müfettiş görevlendirilerek inceleme başlatılabildiği gibi, bazı Daire Başkanlıklarında da bu durum tam tersine olabilmektedir. Dolayısıyla, mevcut düzenleme incelemeye sevk edilmiş mükellefler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır. Bu eşitsizlik idarecilerin sevk ve idare yöntemlerindeki farklılık sonucunda dahi ortaya çıkabilecek bir durumdur.

Hakkında inceleme başlatılan mükellefler arasında da eşitsizlik doğmaktadır.

Bu düzenleme haklarında vergi incelemesi başlatılan mükellefler arasında da eşitsizlik yaratmaktadır. Bazı inceleme türleri (sınırlı incelemeler) kısa sürede sonuçlanabildiği gibi, bazı inceleme türleri de 1,5 yıl (tam incelemeler) sürebilmektedir. Dolayısıyla incelemenin kısa sürede sonuçlandırılabilmesi mükellef açısından dezavantajlı bir durumdur. İncelemeyi yapan Vergi Müfettişinin iş yoğunluğu da incelemenin belirlenen sürede sonuçlanmasında etkili olabilmektedir. Zira iş yoğunluğu fazla olan Vergi Müfettişinin belirlenen sürede incelemeyi sonuçlandırması zor olduğunda bu durumdaki mükellefler iş yoğunluğu daha az olan Vergi Müfettişindeki mükelleflere göre daha avantajlı olabilmektedirler.

Düzenleme keyfi uygulamaya yol açabilecek niteliktedir.

Yasada inceleme veya takdir işlemlerinin 02/08/2021 tarihine kadar sonuçlandırılması, bu tarihe kadar sonuçlandırılmayan vergi incelemesi ve takdir işlemlerinin bulunduğu aşamada

bırakılması hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, vergi incelemesi veya takdir işleminin belirtilen sürede sonuçlandırılmasında vergi inceleme elemanlarının ve takdir komisyonlarının takdiri de etkili olabilmektedir. Bu da keyfi uygulamalara yol açan bir durum olabileceği gibi çeşitli spekülasyonlara da yol açabilecek bir durumdur.

ORTAYA ÇIKAN SORUNA KARŞI ÇÖZÜM ÖNERİLERİMİZ

Yukarıda izah edildiği üzere, 7326 Sayılı Yasa'nın, yasanın yayım tarihinden önce başlatılan vergi incelemeleriyle ilgili hükümleri adil olmadığı gibi uygulamada mükellefler arasında eşitsizliklere de neden olabilecek niteliktedir. Bu hükümler keyfi uygulamalara da yol açabilecek durumdadır. Mevcut düzenleme yasa metninde yer aldığından ivedilikle yapılacak bir düzenlemeyle, mevcut düzenlemenin “yasanın yayım tarihinden önce başlatılmış vergi incelemesi ve takdir işlemlerinin yasanın yayım tarihi itibarıyla durdurulması” şeklinde değiştirilmesi gerekmektedir.

Yasal düzenleme yapılmasının imkansız olması halinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın idari inisiyatif ve takdir yetkisiyle, yasanın yayım tarihinden önce başlayan vergi incelemesi ve takdir işlemlerinin durdurulması sağlanmalıdır. Bu nedenle konuyla doğrudan veya dolaylı olarak ilgili; ticaret ve sanayi odalarının, esnaf ve sanatkar odalarının, iş dünyasıyla ilgili dernek ve vakıfların, TÜRMOB başta olmak üzere meslek odalarının ve benzeri kurum ve kuruluşların bu konuyla ilgili gündem oluşturmaları elzemdir. Aksi durumda yukarıda izah edilen olumsuzluklar yaşanacaktır.

Bu durumda olan mükelleflerin de durumun bilincinde olarak incelemenin 02/08/2021 tarihine kadar sonuçlandırılmamasını sağlayabilecek yasal haklarını kullanmaları gerekmektedir. Bu nedenle özellikle mali tatil süresi, tutanağı imzaya davet süresi ve rapor değerlendirme komisyonlarında dinleme talebi ve benzeri yasal hakların kullanılması mükellefe süre kazandıracaktır.

SONUC:

7326 Sayılı Kanunun yasanın yayım tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri ve takdir işlemleriyle ilgili hükümleri kendi içerisinde ciddi sorunlar barındırmaktadır. İvedilikle yapılacak bir yasal düzenlemeyle veya idari inisiyatifle, 7326 Sayılı Kanunun yayım tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin durdurulması kanaatimizce en doğru çözümdür. Mükelleflerin de bu durumun yarattığı dezavantajlı durumdan etkilenmemek için yasal haklarını kullanmaları da yerinde olacaktır.