

# 7143 SAYILI KANUNA GÖRE DEVAM EDEN İNCELEMELERİN 31/07/2018 TARİHİNDEN ÖNCE VEYA SONRA SONUÇLANDIRILMASI

CONCLUSION OF TAX EXAMINATIONS CARRIED OUT ACCORDING TO  
THE LAW, NO. 7143, EITHER BEFORE OR AFTER 31/07/2018



Zeyneddin ÇETİN\*

## ÖZ

7143 sayılı Kanunun artırım hükümlerinden yararlanabilmek için 31/08/2018 tarihine kadar bildirimde bulunulması gerekmekte olup, artırım nedeniyle tahakkuk eden vergilerin ödenmesi şarttır. Yasaya göre, artırımda bulunan mükellefler hakkında 18/05/2018 tarihinden önce başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, 31/07/2018 tarihine kadar sonuçlandırılmaması hâlinde, bu işlemlere devam edilmeyecektir. Sonuçlandırılması halinde ise, inceleme raporları/takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce artırımda bulunulması durumunda bulunan matrah farkı ile artırılan matrahlar birlikte değerlendirilecek; incelemelere ait raporların ve takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten sonra artırımda bulunulması halinde de, mahsup imkanından yararlanılamayacaktır. Öte

## ABSTRACT

In order to benefit from the provisions of the Law, no. 7143, taxpayers must apply by 31/08/2018 and pay all the taxes accrued in due course. According to the law, tax examinations started before 18/05/2018 and still being conducted on those who have already applied for the tax amnesty, must be concluded by 31/08/2018. Otherwise, the tax base found as a result of an examination and the tax base increase will be considered together and be offset with each other; and there will be no chance of offsetting should the tax base increase has been made before tax examination report arrives at the tax office. On the other side, even though there is no tax base increase, tax and fine that have been accrued as a result of a tax examination started before 18/05/2018 can be restructured according to Article 4 of the Law.

---

\* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 13.06.2018 / M.K.T.: 13.08.2018

yandan artırımda bulunulmasa bile, 18/05/2018 tarihinden önce başlanılan vergi incelemeleri sonucunda çıkan vergi ve cezalar bu Kanunun 4' üncü maddesi kapsamında ayrıca yapılandırılabilir.

**Anahtar Kelimeler:** 7143 sayılı Kanun, Vergi barışı, Matrah ve vergi artırımını, Devam eden inceleme

**Jel Sınıflandırması:** 20, H29, K34

**Keywords:** The Law, no. 7143, tax amnesty, base and tax increase, ongoing tax examination

## 1- GİRİŞ

7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 18/05/2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Ayrıca uygulamaya ilişkin hükümlerin usul ve esaslarını belirlemek üzere Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği(Seri no 1) 26/05/2018 tarih ve 30432 1.Mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

7143 sayılı Kanunun mali yapılandırma ve vergi incelemelerine dair ana hatları aşağıdaki gibidir:

- Kesinleşmiş alacakların yeniden yapılandırılması,
- Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacakların tahsilatının hızlandırılması,
- İnceleme ve tarhiyat aşamasındaki işlemlere yönelik düzenlemeler,
- Matrah ve vergi artırımına yönelik düzenlemeler,
- İşletme kayıtlarının düzeltilmesi,
- Yurtiçi ve yurt dışı bazı kazanç ve varlıkların millî ekonomiye kazandırılması.

Bu yazımızda; mükellefler matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümlerden yararlansın veya yararlanmasın haklarında devam eden incelemeler sonucunda çıkabilecek vergi ve cezaların 7143 sayılı Kanun kapsamındaki durumu ele alınacaktır.

## 2- KONUYLA İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER ve GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Konuyla ilgili mevzuat başlıkları aşağıdaki gibidir:

- 7143 sayılı Kanunun 'İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler' Başlıklı 4' üncü maddesinin 1'inci, 4'üncü, 5'inci ve 7'inci fıkrası, 'Matrah ve Vergi Artırımı' Başlıklı 5' inci maddesinin 7'nci ve 9' uncu fıkrası,
- 213 sayılı Kanunun 'İncelemede Uyulacak Esaslar' Başlıklı 140'inci maddesinin 2'nci, 6'ncı fıkrası,
- 21.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 'Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğinin 'İncelemeye Başlama' Başlıklı 9'uncu maddesi ile 'İncelemenin Tamamlanması' Başlıklı 21' inci maddesi
- 213 sayılı Kanunun 'Kaçakçılık Suçları ve Cezaları' Başlıklı 359'ncu maddesidir.

Öncelikle yukarıda atıf yapılan düzenlemelerin daha iyi anlaşılabilmesi açısından Devam Eden İnceleme, İncelemenin Tamamlanması ve İncelemenin Sonuçlandırılması kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

## 2.1- Devam Eden İnceleme Kavramı

Bilindiği üzere vergi kanunlarının alt düzenlemesine göre vergi incelemesi, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek İncelemeye Başlama Tutanağı ile başlanır. İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Mükellefin gıyabında tutulması halinde ise, tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih, incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir. Bu Kanunun yayımlandığı 18/05/2018 tarihi; bir incelemenin 'devam eden inceleme' olup olmadığının tespiti için esas alınacak tarihtir.

Örneğin, 2016 yılına ait vergi incelemesi için 2017 yılında mükellef ile birlikte incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi halinde bu inceleme, devam eden inceleme hükmündedir.

Örneğin, 2016 yılına ait vergi incelemesi için mükellefin gıyabında tutulan incelemeye başlama tutanağının 17/05/2018 tarihinde (veya öncesinde) vergi dairesi kayıtlarına girmesi halinde bu inceleme, devam eden inceleme hükmündedir.

Örneğin, 2016 yılına ait vergi incelemesi için mükellefin gıyabında tutulan incelemeye başlama tutanağının 18/05/2018 tarihinde (veya sonrasında) vergi dairesi kayıtlarına girmesi halinde bu inceleme, devam eden inceleme hükmünde değildir.

Devam eden inceleme sonucunda tarhi önerilen vergi ve cezalar için artırım hükümlerinden yararlanılsa bile, bu Kanun kapsamında yapılandırılma imkânı bulunmaktadır. Öte yandan, mükellefin matrah ve vergi artırım bildiriminde bulunarak ödeme yapmaları halinde, artırım yapılan dönem ve vergi türü için inceleme ve tarhiyattan kurtulma imkanları da söz konudur.

## 2.2- İncelemenin Tamamlanması ve Sonuçlandırılması Kavramı ile 31/07/2018 Tarihinin Önemi

İncelemenin tamamlandığı tarih; vergi inceleme raporlarının, Rapor Değerlendirme Komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarihtir. İnceleme ve takdir işlemlerinin sonuçlandırılması ise; inceleme raporları ve takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesidir.

Örneğin, 2016 yılına ait vergi incelemesine ilişkin rapor, 10/05/2018 tarihinde ilgili inceleme ve denetim birimine tevdi edilmişse, bu inceleme tamamlanmış hükmündedir.

Örneğin, Bahse konu bu raporların, 11/06/2018 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmişse, bu inceleme artık sonuçlandırılmış demektir.

Diğer taraftan, devam eden incelemeler için '*bu Kanunun yayımı tarihini izleyen ayın başından itibaren iki ay içerisinde*' olarak ifade edilen 31/07/2018 tarihinin (bu tarih dahil) ayrı bir önemi vardır.

### 2.2.1- Devam Eden Normal İncelemeler Açısından

Bu Kanun uyarınca, devam eden vergi incelemesine ilişkin raporların, 31/07/2018 tarihinden önce veya sonra vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesi matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler için çok büyük önem arz etmektedir. Yasaya göre, matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler hakkında devam eden vergi incelemeleri ve takdir işlemleri, en geç 31/07/2018 tarihine kadar sonuçlandırılması, yani inceleme raporlarının (ve takdir komisyonu kararları), en geç bu tarihe kadar vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Aksi durumda inceleme raporlarına işlem yapılamayacaktır. (Sahte belge düzenleme ve iade yönünden yapılan incelemelerin, bu süre içinde sonuçlandırılması zorunlu değildir.)

Artırım hükümlerinden yararlanmayanlar için bu tarihin bir önemi bulunmamaktadır. Bu husus, yazımızın sonraki bölümünde örneklerle anlatılacaktır.

### **2.2.2- Devam Eden Sahte Belge Düzenleme İncelemeleri Açısından**

Sahte belgenin tanımı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde yapılmış olup, kısaca; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

Bilindiği üzere sahte belge düzenleyenler ile bu fiil nedeniyle incelemesi devam edenler, matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlandırılmamaktadır. Bu konu, ayrı bir makalenin konusudur ancak özetle;

18/05/2018 tarihi itibarıyla vergi incelemesine yetkili olanlarca haklarında sahte belge düzenleme yönünden raporla bir tespit yapılan mükellefler, artırımda bulunsalar dahi artırım hükümlerinden yararlanamazlar. Ancak adlarına tarh edilen vergi ve cezaları yapılandırabilirler.

Haklarında sahte belge düzenleme yönünden rapor bulunmamakla birlikte, mükellef hakkında devam eden sahte belge düzenleme incelemesi varsa, bu incelemenin 31/07/2018 tarihinde bitirilmesi şart değildir. Bu kapsamda devam eden incelemenin herhangi bir tarihte tamamlanması sonucunda iki farklı durum ortaya çıkabilir.

- i- Sahte belge düzenleme fiillerin varlığının tespit edilmesi halinde, artırım hükümlerinden yararlanılamaz. Ancak inceleme sonucunda adlarına tarh edilen vergi ve cezaları, bu Kanunun 4'üncü maddesi kapsamında yapılandırabilirler.
- ii- Sahte belge düzenleme fiillerin varlığının tespit edilememesi durumunda, bu durumun tespiti ne ilişkin raporun mükelleflere tebliği tarihinden itibaren bir ay içerisinde yazılı başvuruları, matrah ve vergi artırım sonucu hesaplanan vergileri, raporun tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler hâlinde altı eşit taksitte ödemeleri ve maddede öngörülen diğer şartları yerine getirmeleri koşuluyla artırım hükümlerinden yararlanabilirler.

### **2.2.3- Devam Eden İade İncelemeleri Açısından**

Matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler hakkında iade talebi ile sınırlı olmak üzere vergi incelemesi yapılabilecektir. Bu incelemelerin 2 aylık süre içinde sonuçlandırılması şartı aranmayacaktır. İnceleme sonucuna göre mükellefin iade talebi yerine getirilecek veya reddedilecektir. İade talebinin reddi halinde söz konusu vergiler teminat karşılığı veya teminat alınmadan daha önce iade edilmiş ise gerekli vergi ve ceza tarhiyatı yapılacaktır. Ancak mükellefe, yapılan iade tutarını aşan bir tarhiyat önerilmeyecektir.

### **2.3- Bu Kanunun 4'üncü Maddesine Göre Yapılandırma Durumu**

Söz konusu Kanunun yayımlandığı 18/05/2018 tarihinden önce tamamlanmamış veya tamamlanmadığı halde tarh ve tebliğ işlemleri sonuçlandırılmamış vergi incelemeleri ile tarh ve tahakkuk işlemlerinin yapılandırılması halinde (yani matrah ve vergi artırımında bulunulmasına gerek kalmadan ihtilaflı alacakların yapılandırılması halinde), tahsil ve terkin edilecek alacaklar aşağıdaki gibi olacaktır. (Alacağın kapsadığı dönem: 31/03/2018 tarihinden önceki tüm vergi ve cezaları kapsamaktadır.)

Bu Kanununun 4'üncü maddesi kapsamındaki yapılandırma tablosu:

**Tahsil Edilecek Alacaklar:**

\*Tarh edilen verginin %50' si

\*Tarh edilen vergiye, normal vade tarihinden 18/05/2018 tarihine kadar aylık değişim oranları(Yİ-ÜFE) esas alınarak hesaplanacak tutar

\*19/05/2018 tarihinden dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizi

\*Vergi aslına bağlı olmayan cezaların (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) %25'i,

\*İştirak nedeniyle kesilen Vergi aslına bağlı cezaların(vergi ziyai cezası) %25'i,

**Tahsilinden Vazgeçilecek Alacaklar:**

\*Tarh edilen verginin %50' si

\*Tarh edilen vergiye hesaplanacak gecikme faizi

\*Vergi aslına bağlı cezaların(vergi ziyai cezası) %100'ü

\*Vergi aslına bağlı olmayan cezaların (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) %75'i,

\*İştirak nedeniyle kesilen Vergi aslına bağlı cezaların(vergi ziyai cezası) %75'i,

Bu kapsamdaki vergi ve cezaların yapılandırılması için;

- 1- İhbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunmak
- 2- Ödemeyi belirtilen süre ve şekilde yapmak,( defaten veya ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler hâlinde altı eşit taksitte ödenmesidir.)

Örneğin, 2016 dönemine ait devam eden bir inceleme sonucunda düzenlenen Raporlar, 11/11/2019 yılında vergi dairesi kayıtlarına girmiş olsun. Raporlarda, 10.000-TL KDV ve bir kat vergi ziyai cezası, ayrıca 20.000-TL özel usulsüzlük cezası önerilmiş olsun. Mükellef artırım hükümlerinden yararlanmamış olsun. Mükellef yapılandırmadan faydalanırsa, Tahsil Edilecek ve Vazgeçilecek Alacaklar aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Tahsil Edilecek Alacaklar:</b>	<b>Tutar-TL</b>
-Vergi	5.000
-Yİ-ÜFE esas alınarak hesaplanacak tutar	sistem otomatik hesaplar <sup>1*</sup>
-19/05/2018 tarihinden dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizi	sistem otomatik hesaplar*
-Özel usulsüzlük cezası	5.000
<b>Tahsilinden Vazgeçilecek Alacaklar:</b>	<b>Tutar-TL</b>
-Vergi	5.000
-Hesaplanacak gecikme faizi	sistem otomatik hesaplar*
-Vergi ziyai cezası	10.000
-Özel usulsüzlük cezası	15.000

<sup>1\*</sup>: Tahsilinden vazgeçilecek faiz ile tahsil edilecek faiz arasında, her döneme göre değişiklik göstermektedir. Bu kanuna göre Yİ-ÜFE için 01/11/2016 tarihinden sonra dönemlere %0,35 oranı uygulanacak olup, 6183 sayılı Kanuna göre gecikme faizi aylık %1,40 tır. Bu da yaklaşık olarak 1'e 4 oranındaki farka karşılık, 1-TL tahsil edilecekken 4-TL den vazgeçilmektedir.

Ayrıca 213 sayılı Kanunun tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerine göre uzlaşma talebinde bulunmuş ancak uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış olmakla birlikte vergi ve ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edilmemiş alacaklar için de bu madde hükmü uygulanır.

Öte yandan vergi ve ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edilmiş ise, bu Kanunun 3'üncü maddesinden yararlanılabilir. Dava açma süresi geçmemişse veya dava açılmışsa, açılan ilk derecedeki davadan vazgeçilirse yine yukarıdaki oranlar geçerlidir.

### **3- Artırım Dönemleri ve Kapsamı**

Matrah ve vergi artırım hükümlerinden bazı mükellefler grubu hariç (örneğin sahte belge düzenleyicileri) mükellefiyeti olsun olmasın herkes her dönem ve vergi türü için ayrı ayrı yararlanabilir. Artırım bildirimleri 31/08/2018 tarihine (bu tarih dahil) kadar yapılabilir. Hangi dönem ve vergi türü için artırımda bulunulmuş ise, sadece o dönem ve vergi türü kapsamında bir değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Örneğin, bir mükellef sadece 2016 yılı için artırımda bulunabilir, hatta bu yılın sadece gelir/kurumlar vergisi yönünden de artırımda bulunabilir.

Artırım hükümleri aşağıda belirtilen dönem ve vergi türlerini kapsamaktadır:

Artırım kapsamındaki dönemler; 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarıdır.

Artırım kapsamındaki vergi türleri; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, 1 No.lu beyanname kapsamında verilen Katma Değer Vergisi(KDV), bir kısım gelir (stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergisidir.

Matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanmanın bir şartı da, artırım nedeniyle tahakkuk eden vergilerin Kanunda belirtilen sürede ve şekilde ödenmesidir. Aksi durumda artırım hükümlerinden yararlanma şartları ihlal edilmiş sayılmaktadır.

### **4- Matrah ve Vergi Artırımında Bulunulmaması Halinde**

Haklarında devam eden vergi incelemesi olan mükellefler, matrah ve vergi artırımında bulunmaması halinde, inceleme sonucunda çıkabilecek vergi ve cezaları, bu Kanunun 4' üncü maddesi kapsamında yapılandırabileceklerdir. Burada incelemenin ne zaman sonuçlandığı önemli değildir. Önemli olan; bahse konu inceleme ne zaman sonuçlanırsa sonuçlansın (örneğin 1 yılı sonra sonuçlansa bile), inceleme sonucunda çıkan ve vergi için ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunulması, belirtilen süre ve şekilde ödeme yapılmasıdır. Ayrıca vergi mevzuatına göre her türlü vergi ve ceza, bu kapsam dahilindedir.

Örneğin, 2016 dönemine ait devam eden bir inceleme sonucunda düzenlenen Raporlar, 20/05/2019 yılında (yani 1 yıl sonra) vergi dairesi kayıtlarına girmiş olsun. Raporlarda, 10.000TL KDV ve bir kat vergi ziyai cezası, ayrıca 20.000-TL özel usulsüzlük cezası önerilmiş olsun.

Mükellefler Kanun kapsamında yapılandırmadan faydalanırsa, verginin yarısından, vergi ziyai cezasının tamamından ve özel usulsüzlüğün  $\frac{3}{4}$  den kurtulabilecektir. Ayrıca gecikme faizi yerine Yİ-ÜFE'ye göre faiz ödeyeceklerdir. (Bkz: Bu Kanunun 4'üncü maddesi kapsamındaki yapılandırma tablosu)

### **5- Matrah ve Vergi Artırımında Bulunulması Halinde**

Bilindiği üzere, bazı mükellef grubu hariç herkes artırım hükümlerinden yararlanabilmektedir. Son başvuru tarihi ise 31/08/2018'dir. Ancak artırım hükümlerinden yararlanma şartları arasında, tahakkuk eden vergilerin ödenmesi şartı da bulunmaktadır. Bu nedenle verilecek tüm örnekler, bu şartları taşıyan mükellefler için geçerlidir.

## **5.1- Mükellef Hakkında Vergi İncelemesi Varsa**

### **5.1.1- Devam Eden Normal İncelemeler, 31/07/2018 Tarihine Kadar Sonuçlandırılmazsa**

Bu Kanuna göre matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler hakkında, artırımda buldukları dönem ve vergi türü ile sınırlı kalmak üzere, 31/07/2018 tarihine kadar (bu tarih dahil) sonuçlandırılmayan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine devam edilmeyecek, bulunduğu safhada bırakılacaktır. Mükellefler sadece artırılan matrahlar üzerinden hesaplanan veya artırılan vergileri ödeyeceklerdir.

### **5.1.2-Devam Eden SBD İncelemeleri, 31/07/2018 Tarihine Kadar Sonuçlandırılmazsa**

Matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler hakkında, başlanmış vergi incelemelerine devam edilecektir. Bu incelemelerin 2 aylık süre içinde sonuçlandırılması şartı aranmayacaktır. İnceleme sonucuna göre, mükellefin sahte belge düzenleyici(SBD) olduğuna dair raporla bir tespit yapılması halinde veya devam eden incelemesi varsa, artırım hükümlerinden yararlanılamaz. Bu durumda, inceleme sonucunda tarhi önerilen vergi ve kesilecek cezalar için, bu Kanunun 4'üncü maddesi hükümünden faydalanabileceklerdir.

### **5.1.3- Devam Eden İade İncelemeleri, 31/07/2018 Tarihine Kadar Sonuçlandırılmazsa**

Matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler hakkında iade talebi ile sınırlı olmak üzere vergi incelemesi yapılabilecektir. Bu incelemelerin 2 aylık süre içinde sonuçlandırılması şartı aranmayacaktır. İnceleme sonucuna göre mükellefin iade talebi yerine getirilecek veya reddedilecektir. İade talebinin reddi halinde söz konusu vergiler teminat karşılığı veya teminat alınmadan daha önce iade edilmiş ise gerekli vergi ve ceza tarhiyatı yapılacaktır. Ancak mükellefe, yapılan iade tutarını aşan bir tarhiyat önerilmeyecektir.

Örneğin, 2016 yılı için 10.000-TL KDV iadesini almış bir mükellefin devam eden İADE incelemesi sonucunda 12.000-TL KDV'nin vergi ziyasına uğratıldığı tespit edilmiş olsun. Bu durumda,

Tarhi önerilecek(Geri alınacak) KDV : 10.000-TL

Önerilecek Vergi Ziyai Cezası : 10.000-TL(veya 30.000-TL)

Tarhi önerilemeyecek KDV : 2.000-TL

Mükellefler bu vergi ve cezaları, bu Kanunun 4' üncü maddesi kapsamında yapılandırabilirler.(Bkz: Bu Kanunun 4'üncü maddesi kapsamındaki yapılandırma tablosu)

### **5.1.4- Devam Eden İncelemeler, 31/07/2018 Tarihine Kadar Sonuçlandırılırsa**

Hakkında vergi incelemesi bulunan mükelleflerin artırım hükümlerinden yararlanması halinde, devam eden inceleme sonucunda haklarında düzenlenecek raporların EN GEÇ 31/07/2018 tarihine kadar (bu tarih dahil) vergi dairesi kayıtlarına girmesi halinde, ortaya çıkabilecek iki farkı durum vardır. Burada, artırım tarihi ile raporların kayıtlara girdiği tarihinin hangisinin önce veya sonra olması önemlidir.

#### **a- Raporların Vergi Dairesi Kayıtlarına İntikalinden Sonra, Artırımda Bulunulması Hali**

18/05/2018 tarihinden önce haklarında vergi incelemesi ve takdir işlemlerine başlanmış mükellefler, matrah ve vergi artırımında bulunmuş olmakla birlikte bu artırım, vergi inceleme raporları ve takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten sonra yapılmış ise mahsup imkânından yararlanamayacaklardır. Ancak söz konusu inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarına istinaden yapılan tarhiyatlar ve kesilen cezalar için bu Kanunun 4'üncü maddesi hükmünden faydalanabileceklerdir.

Örneğin 2016 dönemine ait Raporlar, 20/06/2018 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına girmiş, 21/06/2018 tarihinde (veya sonrasında) hem gelir hem de KDV' den artırımda bulunmuş olsun. Raporlarda, 10.000TL KDV ve bir kat vergi ziyai cezası, ayrıca 20.000-TL özel usulsüzlük cezası önerilmiş olsun.

Bu durumda mükellefin artırım beyanları ile raporlarda önerilen vergi ve cezaların karşılaştırması yapılmayacaktır. Mükellefler bu vergi ve cezaları, bu Kanunun 4'üncü maddesi kapsamında yapılandırabilir. (Bkz: Bu Kanunun 4'üncü maddesi kapsamındaki yapılandırma örneği)

b- Raporların Vergi Dairesi Kayıtlarına İntikalinden Önce, Artırımda Bulunulması Hali

18/05/2018 tarihinden önce haklarında vergi incelemesi ve takdir işlemlerine başlanılmış mükellefler, matrah ve vergi artırımında bulunmuş olmakla birlikte bu artırım, vergi inceleme raporları ve takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce yapılmış ise mahsup imkânından yararlanacaklardır. Bu Kanuna göre matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler hakkındaki inceleme 31/07/2018 tarihine kadar (bu tarih dahil) sonuçlandırılması ve tarhiyata konu matrah farkı tespit edilmesi halinde;

- Mükellef, inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce matrah artırımında bulunmuş ise, inceleme ve takdir sonucu bulunan matrah farkı ile mükelleflerin Kanunun 5'inci madde hükmü göre artırdıkları matrahlar birlikte değerlendirilir.
- Bu değerlendirme sonucu mükellefin ilgili yıllarda artırılan matrah tutarlarının, vergi incelemeleri veya takdir komisyonu kararlarına göre o yıl için belirlenen matrah farkından fazla veya bu tutar kadar olması durumunda mükellef hakkında ayrıca vergi incelemeleri ve takdir komisyonu kararlarına göre vergi tarhiyatı yapılmaz ve ceza uygulanmaz.

Örneğin, 2016 dönemine ait Raporlar, 21/06/2018 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına intikal etmiş, 20/06/2018 tarihinde (veya öncesinde) mükellef gelir vergisi yönünden artırımda bulunmuş olsun, gelir vergisi artırıma esas matrah 30.000-TL olsun. Raporlarda 25.000-TL matrah farkı tespit edilmiş ve bu tutara göre Gelir Vergisi ve geçici vergi önerilmiş olsun.

Mükellefin Gelir vergisi yönünden artırım beyanı inceleme sonucundaki matrah farkından daha yüksek olduğundan, gelir vergisi ve geçici vergi tarhiyatı önerilmeyecektir.

- Vergi incelemeleri ve takdir sonucu belirlenen tarhiyata konu matrah farkının, mükellefin ilgili yıl için artırdığı matrah tutarından fazla olması halinde, aradaki fark tutar kadar matrah farkı üzerinden mükellef hakkında gerekli vergi tarhiyatı yapılacak ve ceza uygulanacaktır.

Örneğin, 2016 dönemine ait Raporlar, 21/06/2018 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına girmiş, 20/06/2018 tarihinde (veya öncesinde) mükellef gelir vergisi yönünden artırımda bulunmuş olsun, gelir vergisi artırıma esas matrah 25.000-TL olsun. Raporlarda 30.000-TL matrah farkı tespit edilmiş, bu tutara göre Gelir Vergisi ve geçici vergi önerilmiş olsun.

Bu durumda karşılaştırma yapılacaktır. Raporlara istinaden sadece 5.000-TL matrah farkına ait vergi ve ceza önerilecektir. Mükellefler bu vergi ve cezaları, bu Kanunun 4'üncü maddesi kapsamında yapılandırabilir. (Bkz: Bu Kanunun 4'üncü maddesi kapsamındaki yapılandırma tablosu)

- İnceleme, KDV yönünden artırım talebinde bulunulan yılın bütün dönemlerini kapsıyorsa, rapora göre tarh edilmesi gereken vergiden, artırılan KDV dolayısıyla tahakkuk eden vergi düşülecektir.



- İnceleme, KDV yönünden artırımda bulunulan yılın bazı dönemlerini kapsıyorsa, artırım nedeniyle hesaplanan yıllık tutar 12'ye bölünerek aylık ortalama bulunacak, bu ortalamanın raporun kapsadığı dönem sayısı ile çarpılması sonunda bulunan tutar, rapora göre tarh edilmesi gereken vergiden düşülecektir.

Örneğin, 2016 yılı ocak-şubat-mart dönemleri için düzenlenen raporda, 4.000-TL KDV önerilmiş olsun. Mükellef 2016 yılı için, raporun vergi dairesi kayıtlarına girmeden önce artırımda bulunmuş olsun. KDV yönünden artırım sonucu 12.000-TL KDV çıkmış olsun.

Artırım tutarı 12'ye bölünecek, 3 ile çarpılacaktır.  $12.000/12*3=3.000$ -TL.

Buna göre, rapora istinaden  $4.000-3.000=1.000$ -TL KDV tarhiyatı cezalı olarak önerilecektir.

Mükellefler bu vergi ve cezaları, bu Kanunun 4'üncü maddesi kapsamında yapılandırabilir. (Bkz: Bu Kanunun 4'üncü maddesi kapsamındaki yapılandırma tablosu)

## 5.2- Mükellef Hakkında Vergi İncelemesi Yoksa

Hakkında herhangi bir vergi incelemesi bulunmayan mükelleflerin matrah ve vergi artırımında bulunması halinde, Kanunda belirtilen diğer şartları da sağlamaları koşuluyla, artırımda bulunulan dönem ve vergi türü itibarıyla ileride haklarında vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacaktır.

## 6- İncelemesi Devam Eden Mükelleflerin Artırımda Bulunması (veya Bulunmaması) Avantajlı mı?

Hakkında vergi incelemesi devam eden mükelleflerin, matrah ve vergi artırımında bulunmaları gerekir mi veya şart mı? Elbette gerekmez ve şart değildir. Ancak artırımda bulunmak, duruma göre inceleme sonucu ile karşılaştırma yapılmasını sağlayabilir. Öte yandan, artırımda bulunan mükellefler tekrar vergi incelemesine tabi tutulmaz ve adlarına tarhiyat yapılmaz.

Ancak matrah veya vergi artırımında bulunmak her zaman avantajlı olmayabilir. Bazen artırımda bulunmamak daha avantajlı olabilir. İnceleme sonucunda bir matrah ve vergi farkının bulunmaması hali buna örnektir. Ayrıca bir matrah veya vergi farkının bulunması halinde bile bulunan fark şayet artırım tutarından daha az ise, artırımdan yararlanmamak daha avantajlıdır. Aynı şekilde inceleme sonucunda çıkabilecek vergi ve cezaların, bu Kanunun 4 maddesi kapsamında yapılandırabileceğinden, artırım tutarından daha az vergi veya ceza çıkması ihtimal dahilindedir.

Örneğin, 2016 dönemine ait devam eden bir inceleme sonucunda düzenlenen Raporlar, 18/05/2019 yılında vergi dairesi kayıtlarına girmiş olsun. Raporlarda 15.000-TL Gelir Vergisi önerilmiş olsun. Matrah artırım yapılsa 10.000-TL verginin tahakkuk edeceğini varsayalım.

Burada her ne kadar önerilen vergi daha fazla olsa da, yapılandırmadan (bu Kanunun 4'üncü maddesi) yararlanılması halinde 7.500-TL gelir vergisi ödemesi söz konusu olacaktır, vergi ziyai cezasının ise tamamı silinecektir. Bu nedenle, matrah ve vergi artırımında bulunmamak daha avantajlıdır.

## 7- SONUÇ

7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesi kapsamında, bazı mükellef grubu hariç herkes artırım hükümlerinden yararlanabilmektedir. Artırım hükümlerinden yararlanabilmek için 31/08/2018 tarihine (bu tarih dahil) kadar bildirimde bulunulması gerekmektedir. Öte yandan artırım hükümlerinden yararlanabilmek için, artırım nedeniyle tahakkuk eden vergilerin ödenmesi şartı bulunmaktadır.

Yasaya göre, artırımda bulunan mükellefler hakkında 18/05/2018 tarihinden önce başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, 31/07/2018 tarihine (bu tarih dahil) kadar sonuçlandırılmaması halinde, bu işlemlere devam edilmez.

Öte yandan artırımda bulunanlar hakkında devam eden incelemelerin ve takdir işlemlerinin 31/07/2018 tarihine kadar (bu tarih dahil) sonuçlandırılması halinde ortaya çıkabilecek farklı durumlar değerlendirilmiştir.

İnceleme raporları/takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce matrah artırımında bulunulması şartıyla, inceleme ve takdir sonucu bulunan matrah farkı ile mükelleflerin artırdıkları matrahlar birlikte değerlendirilerek işlem yapılacaktır.

Ancak devam eden incelemelere ait raporların ve takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten sonra matrah ve vergi artırımında bulunulmuş olması halinde, mahsup imkanından yararlanamayacaklardır.

Öte yandan, mükellefler hakkındaki inceleme 18/05/2018 tarihinden önce başlanılmış olması şartıyla artırımda bulunulmasa bile, mükellefler bu Kanunun 4'üncü maddesinden ayrıca yararlanabilecekleri hususu bilinmelidir. Özetle, bu Kanun maddesinden yararlanılması halinde her türlü verginin yarısı, vergi ziyai cezalarının tamamı, özel usulsüzlük cezalarının  $\frac{3}{4}$ 'ü silinmektedir. Bu nedenle mükelleflerin, haklarında yapılan incelemeye ne zaman başlanıldığını bilmeleri, vergi/ceza ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunmaları ve ödemeyi belirtilen süre ve şekilde yapmaları önem arz etmektedir.

#### **KAYNAKÇA**

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,
- 7143 sayılı Kanun ve Genel Tebliği