

VERGİ BORÇLARINDA SÜREKLİ YAPILANDIRMA “KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİ”

CONTINUING CONFIGURATION OF TAX LIABILITIES
“THE INSTITUTION OF WAIVING THE RIGHT TO APPEAL”



Bayram GÜLÇİÇEK*

ÖZ

Ülkemizde öteden beri vergi/matrah artırım ve çeşitli amme alacaklarının yapılandırılmasına yönelik yasal düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan bu yasal düzenlemelerde, başta vergi borçları olmak üzere, bazı kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacaklarının tahsilatının hızlandırılmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu kapsamda kesinleşmiş alacaklara, kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklara ilişkin hükümler ayrı başlıklar halinde mezkur kanunlarda düzenlenmiştir. Diğer taraftan, 7194 sayılı Kanun ile vergi sistemimizde “Kanun yolundan vazgeçme” müessesesi ihdas edilmiştir. Söz konusu müessesede yer alan düzenlemeler, yapılandırma kanunlarında yer alan dava safhasındaki alacaklara ilişkin hükümler ile benzerlik göstermektedir. Bu yönüyle, “Kanun yolundan vazgeçme” mü-

ABSTRACT

In our country, legal arrangements have been made for tax/base increase and structuring various public receivables. In these legal arrangements, there are provisions on speeding up the collection of public receivables, which are followed by the collection departments of certain public institutions and institutions, especially tax debts. In this context, the provisions relating to the receivables that have been finalized and the receivables that have not been finalized or are in the litigation phase are arranged in separate titles in the aforementioned laws. On the other hand, with the Law No. 7194, the establishment of “The Institution Of Waiving The Right To Appeal” was established in our tax system. The regulations in the said institution are similar to the provisions in the configuration laws relating to receivables at the litigation stage. In this respect, with the

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, bayram.gulcicek@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9903-220X.

Gülçicek, B. (Mayıs 2020). Vergi Borçlarında Sürekli Yapılandırma Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi, *Vergi Raporu*, 248, (175-185).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 05.02.2020 / M.K.T.: 20.04.2020

essesesiyle, yapılandırma kanunlarında yer alan dava safhasındaki alacaklara ilişkin hükümleri bazı farklılıklarıyla beraber süreklilik arz edecek şekilde mevzuatımıza dahil olmuştur. Bu çalışmada, “Kanun yolundan vazgeçme” müessesesi üzerinde durulacak, kamuoyunda “af kanunu” olarak nitelendirilen yapılandırma kanunlarında yer alan dava safhasındaki alacaklara ilişkin hükümler ile benzerlik ve farklılıkları üzerine değerlendirme yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kanun yolu, Kanun yolundan vazgeçme, Yapılandırma, Matrah artırımı.

Jel Sınıflandırma Kodları: K34, H20.

GİRİŞ

Ülkemizde öteden beri vergi/matrah artırımı ve çeşitli amme alacaklarının yapılandırılmasına yönelik yasal düzenlemeler yapılagelmıştır. Yapılan bu yasal düzenlemelerde, başta vergi borçları olmak üzere, bazı kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacaklarının tahsilatının hızlandırılmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu kapsamda kesinleşmiş alacaklara, kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklara ilişkin hükümler ayrı başlıklar halinde mezkur kanunlarda düzenlenmiştir.

Bu tür düzenlemeler, borçlarını zamanında ödeyen bir takım mükellefleri rahatsız etmekte ise de birçok mükellefi de memnun etmektedir. Son yıllarda 6111¹, 6736², 7143³ sayılı yasalarda, hem matrah/vergi artırımı hem de bazı amme alacaklarının yapılandırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Diğer taraftan, 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması

“The Institution Of Waiving The Right To Appeal” the provisions in configuration laws relating to the receivables at the litigation stage have been continuously included in our legislation with some differences. This study will focus on the “The Institution Of Waiving The Right To Appeal” and will evaluate the similarities and differences in the provisions related to receivables in the litigation phase contained in the configuration laws, which are described as “amnesty law” in public opinion.

Keywords: Right to Appeal, Waiving the Right to Appeal , Configuration, Tax Base Increase.

Jel Classification Codes: K34, H20.

Hakkında Kanunun 27’nci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 379’uncu maddesi başlığıyla birlikte yeniden düzenlenmek suretiyle vergi sistemimizde “Kanun yolundan vazgeçme” müessesesi ihdas edilmiştir. Söz konusu müessesede yer alan düzenlemeler, yapılandırma kanunlarında yer alan dava safhasındaki alacaklara ilişkin hükümler ile benzerlik göstermektedir. Bu yönüyle, “Kanun yolundan vazgeçme” müessesesiyle, yapılandırma kanunlarında yer alan dava safhasındaki alacaklara ilişkin hükümleri bazı farklılıklarıyla beraber süreklilik arz edecek şekilde mevzuatımıza dahil olmuştur.

Re’sen, ikmalen ve idarece yapılan vergi tarhiyatları ile kesilen vergi cezalarına ilişkin ihbarnamelerin tebliğ edilmesini müteakip, dava öncesi aşamaya ilişkin, mer’i mevzuatımızda yer alan uzlaşma ve cezada indirim şeklinde iki ayrı şekilde durumun çözülmesini sağlayan idari mekanizmalar mevcuttur. Bizce de yerinde ve gerekli bir düzenleme olan mezkur müessese ile, yargılama sürecinin sonuçlanması beklenmeksizin tarhiyat ve cezalara ilişkin uyumsuzluk-

¹ 25.02.2011 tarihli ve 1. Mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 19.08.2016 tarihli ve 29806 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ 18.05.2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ların yargılama aşamasında da çözümlenmesini sağlayacak boşluk doldurulmuştur.

Bu çalışmada, “Kanun yolundan vazgeçme” müessesesi üzerinde durulacak, kamuoyunda “af kanunu” olarak nitelendirilen yapılandırma kanunlarında yer alan dava safhasındaki alacaklara ilişkin hükümler ile benzerlik ve farklılıkları üzerine değerlendirme yapılacaktır.

1- DAVA SAFHASINDAKİ ALACAKLARIN YAPILANDIRILMASINA GENEL BAKIŞ

Ülkemizde öteden beri vergi/matrah artırımı ve çeşitli amme alacaklarının yapılandırılmasına yönelik yasal düzenlemeler yapılagelmiştir. Bu tür yasal düzenlemeler kamuoyunda “af kanunu” olarak nitelendirilmektedir. Yapılan bu yasal düzenlemelerde, başta vergi borçları olmak üzere, bazı kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacaklarının tahsilatının hızlandırılmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu kapsamda kesinleşmiş alacaklara, kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklara ilişkin hükümler ayrı başlıklar halinde mezkur kanunlarda düzenlenmiştir.

Bu tür düzenlemeler, borçlarını zamanında ödeyen bir takım mükellefleri rahatsız etmekte ise de birçok mükellefi de memnun etmektedir. Son yıllarda 6111⁴, 6736⁵, 7143⁶ sayılı yasalarda, hem matrah/vergi artırımı hem de bazı amme alacaklarının yapılandırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Bu bölümde, çalışmanın konusu olan “Kanun yolundan vazgeçme” müessesesinin, kamuoyunda “af kanunu” olarak nitelendirilen yapılandırma kanunlarında yer alan dava safhasındaki alacaklara ilişkin hükümler ile benzerliği esas alınarak, son olarak yayımlanan 7143 sayılı Kanunda yer

alan dava safhasındaki alacakların yapılandırılmasına ilişkin genel bilgiler verilecektir.

7143 sayılı Kanunun 3’üncü maddesi ile Maliye Bakanlığına, il özel idarelerine ve belediyelere bağlı tahsil dairelerince takip edilen dava açma süresi geçmemiş veya dava safhasında bulunan kesinleşmemiş amme alacaklarının yapılandırılmasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Madde kapsamında yapılandırılacak alacak tutarlarının, davanın bulunduğu safha dikkate alınmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda yapılmış değişikliklerin de madde uygulamasında göz önünde bulundurulması icap etmektedir. Bilindiği gibi, 18.06.2014 tarihli ve 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla değişik 2577 sayılı Kanunun geçici 8’inci maddesi kapsamında faaliyete başlaması öngörülen bölge idare mahkemelerinin tüm yurttaki görev başladıkları 20.07.2016 tarihine kadar yargılama sistemi; davanın açıldığı ilk derece mahkemesi ve bu mahkemelerin verdiği kararlara karşı itiraz başvurusunun yapıldığı bölge idare mahkemesi veya temyiz başvurusunun yapıldığı Danıştay şeklinde iki aşamalı olduğu halde, 20.07.2016 tarihinden itibaren davanın açıldığı ilk derece mahkemesi, istinaf başvurusunun yapıldığı bölge idare mahkemesi ve temyiz başvurusunun yapıldığı Danıştay olacak şekilde üç aşamalı hale gelmiştir.

2577 sayılı Kanunun geçici 8’inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, 6545 sayılı Kanunla idari yargıda kanun yollarına (istinaf ve temyiz) ilişkin getirilen hükümlerin, bölge idare mahkemelerinin tüm yurttaki görev başladıkları 20.07.2016 tarihinden sonra verilen kararlar hakkında uygulanacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla, 20.07.2016

⁴ 25.02.2011 tarihli ve 1. Mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵ 19.08.2016 tarihli ve 29806 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶ 18.05.2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

tarihinden önce ilk derece mahkemesince verilmiş kararlar hakkında 2577 sayılı Kanunun 6545 sayılı Kanunla değişmeden önceki kanun yollarına (itiraz/temyiz ve karar düzeltme) ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle, açılmış olan davaların karar tarihleri dikkate alınarak hangi kanun yollarına tabi olduklarının tespiti önem arz etmektedir.

7143 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrası kapsamına; ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilmiş olup Kanunun yayımı tarihi itibarıyla ilgisine göre istinaf veya temyiz süreleri geçmemiş ya da istinaf/itiraz veya temyiz yollarına başvurulmuş ya da karar düzeltme talep süresi geçmemiş veya karar düzeltme yoluna başvurulmuş vergiler girmektedir.

Bu fıkra hükmüne göre ödenecek alacak asıllarının tespitinde Kanunun yayımı tarihi itibarıyla tarhiyatın bulunduğu en son safhadaki tutar esas alınacaktır. Tarhiyatın bulunduğu en son safhadaki tutar, Kanunun yayımından önce verilmiş ve taraflardan birine tebliğ edilmiş kararlar dikkate alınarak tespit edilecektir.

Kanunun yayımı tarihinden (bu tarih dâhil) önce vergi mahkemesince veya istinaf başvurusu üzerine bölge idare mahkemesince verilmiş en son kararın tarhiyatın terkinine ilişkin olması halinde Kanunun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendine göre, madde hükmünden yararlanılması için terkin edilen vergilerin ilk tarhiyat tutarı esas alınarak %20'si ile bu tutara ilişkin gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Kanunun yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi gerekmektedir. Bu takdirde, verginin kalan %80'inin, gecikme faizi, gecikme zammı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

Kanunun yayımı tarihinden (bu tarih dâhil) önce vergi mahkemesince veya istinaf başvuru-

su üzerine bölge idare mahkemesince verilmiş en son kararın tarhiyatın tasdiki veya tadilen tasdikine ilişkin olması halinde, Kanunun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendine göre, tasdik edilen vergilerin tamamı ile terkin edilen vergilerin %20'si ayrıca bu tutara ilişkin gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Kanunun yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla, terkin edilen vergilerin kalan %80'i ile gecikme faizi, gecikme zammı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları ve bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

Tarhiyatın tadilen tasdikine ilişkin kararlarda tasdik edilmiş alacak tutarının tamamı ile terkin edilmiş tutarın %20'si esas alınarak madde hükümlerine göre yapılandırılacak alacak aslı tutarı belirlenecektir.

7143 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, Kanunun yayımı tarihi itibarıyla sadece vergi cezalarına karşı açılan davalara konu alacakların Kanun kapsamında ne şekilde yapılandırılacağına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Buna göre, Kanunun yayımı tarihi itibarıyla açılmış olan davanın sadece vergi aslına bağlı cezalara ilişkin olması hâlinde, vergilerin anılan Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şartıyla tamamının ve bunlara bağlı gecikme zamlarının tahsilinden vazgeçilecektir. İhtilaf konusunun sadece vergi aslına bağlı olmayan ceza olması hâlinde Kanunun yayımı tarihi itibarıyla;

- Verilmiş en son kararın terkin kararı olması hâlinde cezaların %10'unun,
- Verilmiş en son kararın tasdik veya tadilen tasdik kararı olması hâlinde tasdik edilen ceza tutarının %50'sinin, terkin edilen ceza tutarının %10'unun,

mezkur Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla kalan cezaların tahsilinden vazgeçilecektir.

İştirak nedeniyle cezaya muhatap olan ve Kanunun yayımı tarihi itibarıyla bu konuda yargı mercilerinde ihtilaf oluşturmuş olan kişiler de Kanun hükmünden yararlanabileceklerdir.

Yukarıda yapılan açıklamalar, aşağıda özet tablo halinde sunulmuş olup, böylece çalışmanın izleyen bölümlerinde “Kanun yolundan vazgeçme” müessesesi ile kıyaslanabilmesine ilişkin zemin oluşturulmuştur.

Yasal Dayanak	7143 Sayılı Kanun	
Yargı Kararının Durumu	Terkin	Tasdik
Vergi tutarının	20%	100%
Tasdik edilen vergi tutarına ilişkin VZC	0%	0%
Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan VZC, 359’uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen VZC, Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları	10%	50%

2- KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME MÜESSESESİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİ

İdare ile mükellefler arasında vergi ve cezalara ilişkin olarak ortaya çıkan ihtilafların yargı aşamasında da mükelleflerin tercihlerine bağlı olarak sonlandırılması, yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması ile uyumsuzluk konusu vergi ve cezaların müessese kapsamında tahakkuku ve tahsilinin sağlanması amacıyla 07.12.2019 tarihli 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 27’nci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 379’uncu maddesi başlığıyla birlikte yeniden düzenlenmek suretiyle vergi sistemimizde “Kanun yolundan vazgeçme” müessesesi ihdas edilmiştir.

Buna göre, özetle; vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda mükelleflerin, istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçmeleri halinde, İdarece de ihtilaflar sürdürülmeyecek, verilen yargı kararının niteliğine göre vergi ve/veya cezalar indirimli

olarak tahakkuk edecek, bu şekilde tahakkuk eden vergilerin ve/veya cezaların vergiye ilişkin gecikme faiziyle süresinde ödenmesi halinde ayrıca indirim uygulanacaktır.

Bu müessese ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tebliğ taslağı yayımlanmış olup⁷, çalışmamızın yapıldığı tarih itibarıyla resmi gazetede yayımlanan tebliğ bulunmamaktadır. Anılan tebliğ taslağında yer alan düzenlemeler de dikkate alınarak mezkur müessese hakkında kısaca bilgi verilecektir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanabilmek için;

1. Bu müessese kapsamında olan yargı kararının mahkemece mükellefe tebliği üzerine, mükellef için geçerli olan istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde, kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin dava konusu edilen vergi/ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine verilmesi,
2. Kanun yolunun kullanılmasından vazgeçilen kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belge (mahkemeden alınan

⁷ (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/379_vuk_tebtaslak.pdf). Erişim tarihi: 04 Şubat 2020.

belge, tebliğ tarihini gösteren tebligata ilişkin belge vs.) ile birlikte verilen karar örneğinin bu dilekçeye eklenmesi ve

3. Verilen dilekçede dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğinin beyan edilmesi gerekmektedir.

Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlar (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç) kanun yolundan vazgeçme kapsamındadır. Dolayısıyla bir yargı kararının kanun yolundan vazgeçme kapsamında olması için;

1. Vergi/ceza ihbarnamesine süresinde açılan dava sonucu verilen karar olması,
2. Vergi mahkemesince verilen karara karşı istinaf veya bölge idare mahkemesince verilen karara karşı temyiz yolunun açık olması,
3. Kararın Danıştayın bozma kararı üzerine verilmemiş olması,

şartlarını birlikte taşıması gerekmektedir.

Bu itibarla, örneğin;

- Vergi/ceza ihbarnamesine süresinde dava açılmaması nedeniyle davanın süre aşımı nedeniyle reddi yönünde verilen,
- Davanın ehliyet yönünden reddi şeklinde verilen,
- İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçeyle davanın reddi yönünde verilen,
- Vergi mahkemesince verilip istinaf yolu açık olmayan kesin nitelikli,
- Bölge idare mahkemesince verilip temyiz yolu açık olmayan kesin nitelikli,
- Danıştayın bozma kararı üzerine verilen,
- Vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılmamış olan davalarda verilen,
- Beyanname verilmesi üzerine tahakkuk fişi esasına göre yapılan tarhiyatlara açılan davalarda verilen,

- 213 sayılı Kanun kapsamında yapılan şikâyet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davalarda verilen,
- Ödeme emrinin tebliği, haciz gibi takip ve tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda verilen kararlar ile buna benzer kararlar kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında değildir.

Kanun yolundan vazgeçilmesi halinde, tahakkuk edecek vergi ve/veya cezaların hesaplanmasında istinaf veya temyiz yolu kullanılmayan yargı kararı dikkate alınacaktır.

Kanun yolundan vazgeçilmesi halinde, istinaf veya temyiz yolu kullanılmayan yargı kararına göre;

- Konusu sadece vergi olan davalarda, bu verginin kaldırılması durumunda verginin %60'ı tahakkuk edecek, verginin kalan %40'ı terkin edilecek, bu verginin tasdik edilmesi durumunda ise verginin tamamı tahakkuk edecek,
- Vergi ve buna bağlı vergi ziyai cezasının kaldırılması durumunda, verginin %60'ı tahakkuk edecek, verginin kalan %40'ı ve vergi ziyai cezasının tamamı terkin edilecek,
- Vergi ve buna bağlı vergi ziyai cezasının tasdik edilmesi durumunda, verginin tamamı ve vergi ziyai cezasının %75'i tahakkuk edecek, vergi ziyai cezasının kalan %25'i terkin edilecek,
- Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 213 sayılı Kanunun 359'uncu maddesinde yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması durumunda, bu cezaların %25'i tahakkuk edecek, cezaların kalan %75'i terkin edilecek, bu kapsamdaki cezaların tasdik edilmesi halinde ise cezaların %75'i tahakkuk edecek cezaların kalan %25'i terkin edilecektir.

Yargı mercilerince vergi ve/veya cezaların kısmen tasdik edilmesi kısmen kaldırılması duru-

munda da vergi ve/veya cezalar, tasdik edilen ve kaldırılan kısmına göre yukarıda yer verilen oranlarda tahakkuk edeceğinden tahakkuk edecek kısımlar dışında kalan tutarlar terkin edilecektir.

Terkin edilecek tutar dışında kalan kısımlar, kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.

Diğer taraftan, kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenecektir. Tahakkuk eden tutarların vadesinde ödenmemesi kanun yolundan vazgeçilmediği anlamına gelmeyecektir. Vadesinde ödenmeyen tutarlar için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanacaktır.

Tahakkuk eden vergilere 213 sayılı Kanunun 112'nci maddesinin (3) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanacaktır.

Kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden vergi ve cezaların %80'inin, he-

saplanacak gecikme faizi ile birlikte bir ay içinde tamamen ödenmesi şartıyla vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Bu durumda, gecikme faizi verginin indirimden sonra kalan %80'lik kısmı üzerinden hesaplanır. Ancak, mahkeme kararında tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında bu indirim yapılmaz. Dolayısıyla, vergide söz konusu indirim ancak, kanun yolundan vazgeçme kapsamındaki kararda verginin kısmen ya da tamamen kaldırılan kısmı üzerinden tahakkuk eden tutardan yapılabilir.

İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve vergi cezaları ile gecikme faizinin birlikte ve tamamen (indirilen kısımları hariç) süresinde ödenmesi şarttır. Bu itibarla, ödemenin süresinde yapılmaması veya ödenmesi gereken gecikme faizi, vergi ve cezaların tamamı yerine bir kısmının ödenmesi durumunda söz konusu indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar, aşağıda özet tablo halinde sunulmuş olup, böylece çalışmanın izleyen bölümlerinde yapılandırma kanunu hükümleri ile kanun yolundan vazgeçme hükümlerinin kıyaslanabilmesine ilişkin imkan tanınmıştır.

Yasal Dayanak	VUK 379		VUK 379 %20 İndirimli	
Yargı Kararının Durumu	Terkin	Tasdik	Terkin	Tasdik
Vergi tutarının	60%	100%	48%	100%
Tasdik edilen vergi tutarına ilişkin VZC	0%	75%	0%	60%
Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan VZC				
359'uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen VZC	25%	75%	20%	60%
Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının				

3- YAPILANDIRMA KANUNU ile KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME HÜKÜMLERİNİN KİYASLANMASI

Yargı aşamasında olan vergi ve cezalara ilişkin olarak yapılandırma kanunlarında yer alan

hükümler ile Vergi Usul Kanunu'nun 379'uncu maddesi kapsamındaki kanun yolundan vazgeçme hükümlerinin kıyaslanması neticesinde benzerlik ve farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilecektir.

Fark	Yapılandırma kanunlarında peşin ya da taksitle ödeme imkanı var iken VUK 379'da ödeme şartı yoktur. VUK 379'da % 20 ekstra indirim için 1 ay içerisinde peşin ödeme şartı bulunmaktadır.
Fark	Yapılandırma kanunlarında, gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi ziyai cezası yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar tahsil edilir iken VUK 379'da bu imkan yoktur.
Fark	Yapılandırma kanunlarında ikmalen, resen veya idarece yapılmış tarhiyatlar kapsama girerken, VUK 379'da ise böyle bir sınırlama yoktur.
Fark	Yapılandırma kanunlarında Danıştay'ın bozma kararı verdiği kararlara konu tarhiyatlar kapsama dahil iken VUK 379 kapsamına dahil değildir.
Fark	Yapılandırma kanunlarında, dava açma süresi geçmemiş ya da henüz yargı kararı verilmemiş alacaklar da kapsama dahil iken VUK 379'da ise sadece istinaf/temyiz yolu açık kararlar kapsama dahildir.
Fark	Yapılandırma kanunları, sınırlı süre içinde yararlanma imkanı var iken VUK 379'un yürürlükte olduğu süre için sınırlama bulunmamaktadır.
Fark	Her iki müessese de yargı kararının türüne göre vergi tutarından belli oranda indirim yapılmaktadır.
Fark	Her iki müessese de tahsilatı hızlandırma ve yargının iş yükünün hafifletilmesi amaçlanmaktadır.

Her iki duruma göre tarhiyat tutarları üzerinden ödenecek tutarlar oransal olarak aşağıdaki tabloda özet olarak yer verilmiştir. Bu sayede iki

kanun hükmü arasındaki fark daha net gösterilmiş olacaktır.

Yasal Dayanak	VUK 379 %20 İndirimli		7143	
Yargı Kararının Durumu	Terkin	Tasdik	Terkin	Tasdik
Vergi tutarı	48%	100%	20%	100%
Tasdik edilen vergi tutarına ilişkin VZC	0%	60%	0%	0%
Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan VZC 359'uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen VZC	20%	60%	10%	50%
Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının				

Çalışmanın bu bölümünde, verilen örnek üzerinden mükellefin her iki kanun hükmünden yararlanması durumunda ödeyeceği tutarlar hesaplanacaktır. Bu sayede iki kanun hükmü arasındaki fark somut örnek üzerinden gösterilmiş olacaktır.

Örnek: Mükellefin defter ve belgelerinin Mayıs/2016 vergilendirme dönemi katma değer vergisi yönünden incelenmesi sonucunda, mükellef adına 220.000 TL katma değer vergisi tarh edilmesi ve bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği tespit edilmiştir.

Bu tarhiyata ilişkin vergi/ceza ihbarnamesi, 03.04.2017 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiş, yapılan tarhiyata süresinde vergi mahkemesi nezdinde dava açılmış ve vergi mahkemesince davanın kabul edilerek tarhiyatın terkinine karar verilmiştir. 03.03.2018 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına intikal eden karara karşı istinaf yoluna gidilmiş ve Kanunun yayımı tarihinden önce is-

tinaf talebine ilişkin bölge idare mahkemesince herhangi bir karar verilmemiştir.

• 7143 sayılı Kanunun 3'üncü Maddesinden Yararlanılması Durumu:

Kanunun yayımı tarihi itibarıyla verilmiş en son karar tarhiyatın terkinine ilişkin olduğundan ödenecek vergi aslı ilk tarhiyata esas olan vergi aslının %20'si olacak ve Kanun hükmü gereği bu tutara tahakkuk ve vade tarihleri esas alınarak gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Yİ-ÜFE tutarı hesaplanacaktır. Yapılandırılan bu alacak tutarının, Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödenmesi hâlinde, verginin %80'i ile gecikme zammı ve gecikme faizi ile vergi ziyai cezası ve bu cezaya uygulanan gecikme zammının tahsilinden vazgeçilecektir.

Buna göre; gecikme faizinin hesaplandığı süre, gecikme faizi tutarı, bu sürelerle ilişkin toplam Yİ-ÜFE oranları ve Yİ-ÜFE tutarları aşağıda gösterilmiştir.

Gecikme Faizi Hesaplanan Süre	Alacak Tutarı (TL)	Toplam Gecikme Faizi Oranı	Gecikme Faizi Tutarı (TL)	Tahsili Gereken Alacak Aslı (TL)	Toplam Yİ-ÜFE Oranı	Gecikme Faizi Yerine Yİ-ÜFE Tutarı (TL)
27.06.2016-03.05.2017	220.000	%14	30.800	44.000	%3,58	1.575,20

Gecikme zammının hesaplandığı süre, gecikme zammı tutarı, gecikme zammı yerine he-

saplanan Yİ-ÜFE oranları ve Yİ-ÜFE tutarları ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

Gecikme Zammı Hesaplanan Süre	Alacak Tutarı (TL)	Toplam Gecikme Zammı Oranı	Gecikme Zammı Tutarı (TL)	Tahsili Gereken Alacak Aslı (TL)	Toplam Yİ-ÜFE Oranı	Gecikme Zammı Yerine Yİ-ÜFE Tutarı (TL)
04.06.2017-17.05.2018	220.000 (KDV)	%16,0538	35.318,36	44.000	%4,0138	1.766,07
04.06.2017-17.05.2018	220.000 (Vergi Ziyai C.)	%16,0538	35.318,36	-----	-----	-----

Ödenecek Tutar

Katma Değer Vergisi	:	44.000,00 TL
Yİ-ÜFE Tutarı (Gecikme Faizi Yerine)	:	1.575,20 TL
Yİ-ÜFE Tutarı (Gecikme Zammı Yerine):	:	1.766,07 TL
TOPLAM	:	47.341,27 TL

Yukarıda belirtilen şekilde hesaplanan toplam 47.341,27 TL'nin Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödenmesi hâlinde, toplam 497.436,72 TL'nin tahsilinden vazgeçilecektir.

Yukarıda verilen örnekte yer alan veriler, aynı tarihler içinde⁸ kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanılması durumunda terkin ve tahakkuk edilecek tutarlar hesaplanacaktır. Bu sayede iki müessese arasındaki farkı somut örnek üzerinden görmüş olacağız.

• VUK 379'uncu Maddesinden Yararlanılması Durumu:

Örnek: Mükellefin defter ve belgelerinin Mayıs/2016 vergilendirme dönemi katma değer vergisi yönünden incelenmesi sonucunda, mükellef adına 220.000 TL katma değer vergisi tarh edilmesi ve bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği tespit edilmiştir.

Bu tarhiyata ilişkin vergi/ceza ihbarnamesi, 03.04.2017 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiş, yapılan tarhiyata süresinde vergi mahkemesi nezdinde dava açılmış ve vergi mahkemesince davanın kabul edilerek tarhiyatın terkinine karar verilmiştir. 03.03.2018 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına intikal eden dilekçe ile şartlara uygun olarak kanun yolundan vazgeçme müessesesin-

den yararlanılmıştır.

Mükellef 03.03.2018 tarihinde kanun yolundan vazgeçme kapsamında Bakırköy Vergi Dairesine başvurmuştur. Bu durumda; 220.000 TL vergi kaldırıldığı için bu tutarın %60'ı olan

132.000 TL tutarındaki vergi tahakkuk edecek, verginin kalan kısmı olan 88.000 TL ile vergiye bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezasının tamamı (220.000 TL) terkin edilecektir.

Mükellef, kanun yolundan vazgeçme dilekçesini 03.03.2018 tarihinde verdiği için bu tarih tahakkuk tarihi olacaktır. Tahakkuk eden tutarların maddeye göre 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda son ödeme tarihi 3.4.2018 olacaktır.

213 sayılı Kanunun 112'nci maddesine göre, KDV'nin normal vade tarihi olan 26.06.2016 tarihinden kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih olan 03.03.2018 tarihine kadar 132.000 TL tutarındaki vergi üzerinden gecikme faizi hesaplanacaktır. Mükellefin ödeme süresinin son günü olan 03.04.2018 tarihine kadar;

- Tahakkuk eden vergi tutarının %80'i (132.000 * %80 = 105.600 TL) olan 105.600 TL'yi ve

⁸ İlgili tarihlerde VUK 379'uncu maddenin yürürlükte olduğu varsayımı altında.

- 105.600 TL vergi üzerinden hesaplanacak gecikme faizini

birlikte ödemesi durumunda tahakkuk eden tutarın %20'si olan 26.400 TL vergi ayrıca indirilecektir. Bu durumda 105.600 TL üzerinden gecikme faizi hesaplanacak olup, daha önce

132.000 TL üzerinden hesaplanan gecikme faizinin ise buna göre düzeltilmesi icap etmektedir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde;

Ödenecek Tutar

Katma Değer Vergisi : 105.600,00 TL
Gecikme Faizi : 23.591,04 TL
TOPLAM : 129.191,04 TL

Buna göre; VUK 379'uncu madde hükmünden yararlanılması halinde, 7143 sayılı Kanun hükmünden yararlanılmasına göre mükellef (129.191,04 TL-47.341,27 TL=) 81.849,77 TL daha fazla ödeme yapması gerekmektedir.

İki kanun hükmü arasında ciddi oranda farklılık olması, kamuoyu nezdinde yeni bir yapılandırma kanunu beklentisine neden olabilecektir. Ancak, yargı aşamasında olan amme borçları için özel bir müessese ihdas edilmiş olması, muhtemel bir yapılandırma kanununda, kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamına giren borçlar için yararlanma imkanı olmayacağı kanaatindeyim.

SONUÇ

Ülkemizde öteden beri vergi/matrah artırım ve çeşitli amme alacaklarının yapılandırılmasına yönelik yasal düzenlemeler yapılagelmıştır. Yapılan bu yasal düzenlemelerde, başta vergi borçları olmak üzere, bazı kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacaklarının tahsilatının hızlandırılmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu kapsamda kesinleşmiş alacaklara, kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklara ilişkin hükümler ayrı başlıklar halinde mezkur kanunlarda düzenlenmiştir.

Diğer taraftan, 7194 sayılı Kanun ile vergi sistemimizde "Kanun yolundan vazgeçme" mües-

sesesi ihdas edilmiştir. Söz konusu müessesede yer alan düzenlemeler, yapılandırma kanunlarında yer alan dava safhasındaki alacaklara ilişkin hükümler ile benzerlik göstermektedir. Bu yönüyle, "Kanun yolundan vazgeçme" müessesesiyle, yapılandırma kanunlarında yer alan dava safhasındaki alacaklara ilişkin hükümleri bazı farklılıklarıyla beraber süreklilik arz edecek şekilde mevzuatımıza dahil olmuştur.

İki kanun hükmü arasında ciddi oranda farklılık olması, kamuoyu nezdinde yeni bir yapılandırma kanunu beklentisine neden olabilecektir. Ancak, yargı aşamasında olan amme borçları için özel bir müessese ihdas edilmiş olması, muhtemel bir yapılandırma kanununda, kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamına giren borçlar için yararlanma imkanı olmayacağı kanaatindeyim.

Bu çalışmada, "Kanun yolundan vazgeçme" müessesesi üzerinde durulmuş, kamuoyunda "af kanunu" olarak nitelendirilen yapılandırma kanunlarında yer alan dava safhasındaki alacaklara ilişkin hükümler ile benzerlik ve farklılıkları üzerine değerlendirme yapılmıştır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
- 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
- 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (seri No: 1)
- (www.gib.gov.tr).
- (www.resmigazete.gov.tr).