

VERGİ İNCELEMELERİ ESNASINDA 6736 SAYILI KANUNUN UYGULAMASI

IMPLEMENTATION OF LAW NUMBERED
6736 DURING TAX INSPECTIONS



Metin KAYA*

Öz

Bu çalışmada, 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanıldığı halde, tamamlanamamış olan vergi incelemelerinde mükelleflerin matrah veya vergi artırımında bulunup bulunmaması durumuna göre, vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olabileceği sürelerin neler olduğu, mükelleflerin matrah veya vergi artırımında bulunmadığı hallerde incelemelerin tamamlanması durumunda vergi aslına bağlı olan veya vergi aslına bağlı olmayan cezalarda indirim hükümleri, Kanun'un yayım tarihinden sonra tamamlanan vergi incelemelerinde ve tarhiyat öncesi uzlaşma talepli incelemelerde mükelleflerin indirim hükümlerinden yararlanma durumları, matrah veya vergi artırımında bulunulsa dahi incelenebilecek mükellefler açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Matrah veya Vergi Artırımı, Mükellef

ABSTRACT

In this study, we attempt to explain the time that persons authorized to tax inspection ought to consider with regard to uncompleted inspections but started before the Law numbered 6736 came into effect in the case of tax payers declaration of inceasing tax and tax base, provisions on reduction of punishment that are dependent or independent from the original tax in the completed tax inspections in the event of tax payers don't declare incease on tax and tax base, the situation of tax payers' benefits from provisions on reductions in the reconciliation before taxation demanded inspections and inspections that are completed after the publication of law and tax payers who will be inspected even though they declare increase of tax base and tax.

Keywords: Tax Inspection, Tax Base Or Tax Increase, Taxpayers

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesi “Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi incelemesine yetkili olanların Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların yetkili olduğu, vergi incelemelerinin, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı (son beş yıla ait hesap durumları) süresinin sonuna kadar her zaman yapılabileceği, evvelce inceleme yapılmış veya matrahın resen takdir edilmiş olmasının yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani olmadığı belirtilmiştir.

6736 sayılı Kanun getirdiği hükümler ile vergi incelemesine bir sınır getirmiştir. Kanun’un 4’üncü maddesinde, bu Kanun’un kapsadığı 30/06/2016 tarihinden (bu tarih dahil) önceki dönemlere ilişkin olarak, bu kanunun yayımlandığı (19/08/2016) tarihten önce başlanıldığı halde tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu kanunun matrah veya vergi artırıma ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilir.” denmektedir. Ancak Kanun’un 5’inci maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrasında mükelleflerin belirli şartlar dahilinde matrah veya vergilerini artırdıkları takdirde, kendileri hakkında artırımda bulunan yıllar için yıllık gelir, kurumlar, gelir (stopaj), kurumlar (stopaj) ve katma değer vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılamaz hükmü ile mükelleflere 2011 ila 2015 yılları arasında matrah veya vergi artırımında bulunma imkanı verilerek vergi incelemesine girmeme avantajı vermektedir.

Kanun’un düzenlediği birçok vergisel alan olmakla birlikte; bu yazımızda, Kanun’un 4’üncü ve 5’inci maddelerinin vergi incelemesi konusunda yapılan açıklamalarına yer verilecek, vergi incelemesine yetkili olanların Kanun’un yayımlandığı tarihten önce başlanıldığı halde tamamlanamamış olan vergi incelemelerinin durumu, mükelleflerin matrah veya vergi artırımında bulunulması durumunda dahi vergi incelemesine yetkili olanların yapabilecekleri incelemelerin neler olduğu irdelenmiştir.

2- İNCELEME ve TARHİYAT SAFHASINDA BULUNAN VERGİLERİN DURUMU

2.1- Kanun Maddesi

İnceleme ve Tarhiyat Safhasında Bulunan Vergiler

MADDE 4- (1) Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanıldığı halde, tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu Kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilir. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin % 50’si ile bu tutara gecikme faizi yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ile bu tarihten sonra ihbarnamenin tebliği üzerine belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizinin tamamının, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın % 25’inin; ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde altı eşit taksitle ödenmesi şartıyla vergi aslının % 50’sinin, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın % 75’inin, vergilere bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar uygulanan gecikme faizinin ve vergi aslına bağlı cezaların tamamının tahsilinden vazgeçilir.

(4) Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce tamamlanmadığı halde, bu tarihte ya da bu tarihten sonra vergi dairesi kayıtlarına intikal eden takdir

komisyonu kararları ve vergi inceleme raporları üzerine gerekli tarh ve tebliğ işlemleri yapılır. Yapılan tarhiyat üzerine bu maddenin birinci ve ikinci fıkralarında belirtilen şekilde belirlenen tutarın, birinci fıkrada belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanır.

(5) Bu madde hükümlerinden yararlanılabilmesi için madde kapsamında ödeme başvurusunda bulunulan alacağa ilişkin dava açılmaması şarttır.

(6) Bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla, 213 sayılı Kanunun tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerine göre uzlaşma talebinde bulunulmuş, ancak uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış olmakla birlikte vergi ve ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edilmemiş alacaklar için de bu madde hükmü uygulanır.

(7) Bu Kanunun 3 üncü maddesi ile bu madde hükmünden yararlananlar, ayrıca 213 sayılı Kanunun uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve vergi cezalarında indirim, 4458 sayılı Kanunun uzlaşma ve 5326 sayılı Kanunun peşin ödeme indirimi hükümlerinden yararlanamazlar.

(8) Bu madde uygulamasında incelemeye başlama, 213 sayılı Kanunun 140 ıncı maddesine göre tayin olunur.

2.2- Matrah ve Vergi Artırımında Bulunmayanlar Nezdinde Tamamlanamamış Olan Vergi İncelemelerinin Durumu

6736 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasında, Kanun'un kapsadığı 30/06/2016 (bu tarih dâhil) önceki dönemlere ilişkin olarak kapsama giren vergi türleri açısından, Kanun'un yayımlandığı tarihten önce başlanıldığı halde, tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu Kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edileceği belirtilmiştir.

Bu hüküm, incelemeye başlama ve incelemenin tamamlanması kavramlarının önemini artırmaktadır. İncelemeye başlama ve incelemenin tamamlanması kavramlarının tanımlaması aşağıdaki gibidir:

Kanun'un 4'üncü maddesinin sekizinci fıkrasında incelemeye başlama tarihini, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 140'ıncı maddesine göre tayin edileceği belirtilmiştir. 213 sayılı VUK'un 140'ıncı maddesinin ikinci fıkrasında "*Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneği nezdinde vergi incelemesi yapılarak verilir*" şeklinde incelemeye başlama mevzusunu açıklamıştır. Madde metninde de açıkça ifade edildiği üzere, Vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin yazı ile davet edilmesi, kanuni defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması, kanuni defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması, vergi incelemesine başlama olarak kabul edilmeyecektir.

İncelemenin tamamlanması mevzuusu: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 140'ıncı maddesine istinaden uygulamaya konulmuş olan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 21'inci maddesinin birinci fıkrasında "*Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir.*" şeklinde açıklanmıştır.

Matrah veya vergi artırımında bulunmayan, nezdinde vergi incelemesi yapılan mükelleflerin tamamlanamamış vergi incelemelerinde; incelemelerinin 213 sayılı VUK'un 140'ıncı maddesinin altıncı fıkrasında belirtildiği üzere incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemelerin bitirilmesi gereken sürelerle riayet edilmesi gerekir.

İşlemlerin tamamlanmasından sonra;

- Tarh edilen verginin %50'si,
- bu tutar üzerinden Kanunun yayımlandığı tarihe kadar hesaplanacak Yİ-ÜFE tutarı,
- Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra ihbarnamenin tebliği üzerine dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizi tutarının,

ödenmesi halinde

- Vergi aslının %50'sinin,
- Vergilere Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar uygulanan gecikme faizinin,
- Vergi aslına bağlı cezaların,

tamamının tahsilinden vazgeçilir.

Vergi aslına bağlı olmadan kesilen cezalarda ise; cezanın %25'ini ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunarak, madde hükmü kapsamında ödenmesi halinde cezanın kalan %75'inin tahsilinden vazgeçilir.

Örnek: Mükellefin defter ve belgeleri Ağustos/2012 vergilendirme dönemine ilişkin Gelir Stopaj Vergisi yönünden incelemeye alınmış ve 23/06/2016 tarihinde incelemeye başlama tutanağı imzalanmıştır. 6736 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 19/08/2016 tarihi itibarıyla inceleme sonuçlanmamıştır. Ayrıca mükellef tarafından bu kanun uyarınca söz konusu vergi türünden matrah artırımında da bulunulmamıştır.

İnceleme sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu 25/11/2016 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına intikal etmiştir. Rapor üzerine mükellef adına 2.000 TL gelir stopaj vergisi tarhiyatı, 2.000 TL vergi ziyai cezası kesilerek düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesi 05.12.2016 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Mükellef, 6736 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinden yararlanmak üzere 10.12.2016 tarihinde vergi dairesine müracaatta bulunmuştur.

Bu durumda, mükellefin 1.000 TL vergi aslı, kanun hükmü gereği bu tutara gecikme faizi yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ile Kanun'un yayımlandığı tarihten, ihbarnamenin tebliği üzerine belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizini, Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödemesi halinde, 1.000 TL vergi aslı, 2.000 TL vergi ziyai cezası ve gecikme faizinin tahsilinden vazgeçilecektir.

2.3- Kanun'un Yayımlandığı Tarihten Önce Tamamlanan Vergi İncelemelerinin Durumu

6736 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında; Kanun'un kapsadığı 30/06/2016 (bu tarih dahil) tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu Kanun'un yayımlandığı tarihten önce tamamlanmış halde, Kanun'un yayımlandığı tarihte ya da Kanun'un yayımlandığı tarihten sonra vergi dairesinin kayıtlarına intikal eden takdir komisyonu kararları ve vergi inceleme raporları üzerine gerekli tarh ve tebliğ işlemleri yapılır.

İşlemlerin tamamlanmasından sonra;

- Tarh edilen verginin %50'si,
- bu tutar üzerinden Kanunun yayımlandığı tarihe kadar hesaplanacak Yİ-ÜFE tutarı,
- Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten sonra ihbarnamenin tebliği üzerine dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizi tutarının,

ödenmesi halinde

- Vergi aslının %50'sinin,

- Vergilere Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar uygulanan gecikme faizinin,
- Vergi aslına bağlı cezaların,
tamamının tahsilinden vazgeçilir.

Vergi aslına bağlı olmadan kesilen cezalarda ise; cezanın %25'ini ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunarak, Madde hükmü kapsamında ödenmesi halinde cezanın kalan %75'inin tahsilinden vazgeçilir.

2.4- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talepli İncelemeler

Kanun'un 4'üncü maddesinin altıncı fıkrasında Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla Vergi Usul Kanunun tarhiyat öncesi hükümlerinden yararlanılmak üzere;

- uzlaşma talebinde bulunulmuş, ancak uzlaşma günü gelmemiş,
- uzlaşma talebinde bulunulmuş, ancak uzlaşma sağlanamamış olmakla birlikte vergi ve ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edilmemiş bulunan alacaklara ilişkin olarak,
- Tarh edilen verginin %50'si,
- bu tutar üzerinden Kanunun yayımlandığı tarihe kadar hesaplanacak Yi-ÜFE tutarı,
- Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten sonra ihbarnamenin tebliği üzerine dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizi tutarının,
ödenmesi halinde

- Vergi aslının %50'sinin,
- Vergilere Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar uygulanan gecikme faizinin,
- Vergi aslına bağlı cezaların,
tamamının tahsilinden vazgeçilir.

Vergi aslına bağlı olmadan kesilen cezalarda ise; cezanın %25'ini ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunarak, Madde hükmü kapsamında ödenmesi halinde cezanın kalan %75'inin tahsilinden vazgeçilir.

Örnek: Gökalp Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi (MK) Ltd. Şti'nin 2012 hesap döneminin Kurumlar Vergisi yönünden incelenmesi neticesinde 20/06/2016 tarihinde Vergi İnceleme Tutanağı *düzenlenmiştir. Mükellef kurum inceleme sonucunda tahakkuku istenen 100.000 TL Kurumlar Vergisi ile kesilmesi istenen 100.000 TL vergi ziyai cezası için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuştur*

Mükellefin talebine istinaden tarhiyat öncesi uzlaşma günü olarak 19.09.2016 tarihi belirlenmiş olup, 01.09.2016 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir.

Mükellef kurum 6736 sayılı Kanunun 19/08/2016 tarihinde yayımlanmasına müteakip 05/09/2016 tarihinde Kanun'dan yararlanmak istediğini belirterek tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden vazgeçtiğini ilgili denetim birimine yazı ile belirtmiştir.

Mükellef kurumun talebi doğrultusunda inceleme raporları vergi dairesine gönderilmiş ve 22.09.2016 tarihinde 100.000 TL kurumlar vergisi ile 100.000 TL vergi ziyai cezası vergi ve ceza ihbarnameleri ile tebliğ edilmiştir.

Kanun maddesine göre mükellef kurumun ihbarnamenin tebliğ tarihi olan 22.09.2016 tarihinden itibaren 30 gün içinde Kanun'dan yararlanmak üzere yazılı başvuruda bulunduğu takdirde;

- vergi aslının %50'si olan 50.000 TL ile,
- bu 50.000 TL üzerinden Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihine kadar hesaplanacak Yi-ÜFE tutarı ve,
- Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten ihbarnamenin tebliğ tarihine göre belirlenen dava açma süresinin son gününe kadar hesaplanacak gecikme faizi tutarının,

6736 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinde belirtildiği üzere, ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen ay olan Ekim/2016'dan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde altı eşit taksitte ödenmesi halinde;

- vergi aslının %50'si olan 50.000 TL'si ile,
 - vergi aslı üzerinden hesaplanacak gecikme faizinin,
 - vergi aslına bağlı 50.000 TL vergi ziyaı cezasının,
- tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.¹

2.5- Madde Hükmünden Yararlanmanın Şartları

- 6736 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin hükmünden yararlanmak isteyen mükelleflerin ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yazılı başvuruda bulunmaları ve madde hükmüne göre yapılandırılan tutarı ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde 6 eşit taksitte ödemeleri gerekmektedir. Örneğin, madde kapsamına giren bir tarhiyata ilişkin ihbarnamenin 05/12/2016 tarihinde tebliğ edildiği varsayıldığında, madde hükmüne göre ödenecek tutarın ilk taksiti Ocak/2017 ayında, diğer taksitleri ise sırasıyla, Mart, Mayıs, Temmuz, Eylül, Kasım/2017 aylarında ödenecektir.
- Mükelleflerin bu madde hükümlerinden yararlanabilmesi için Kanunun 4 üncü maddesinin beşinci fıkrasına göre ödeme başvurusunda bulundukları alacağa ilişkin dava açmamları şarttır.
- Kanun'un 4'üncü maddesinin yedinci fıkrasına göre bu madde hükmünden yararlananlar, ayrıca 213 sayılı VUK'un uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve vergi cezalarında indirim, 4458 sayılı Kanunun uzlaşma ve 5326 sayılı Kanunun peşin ödeme indirimi hükümlerinden yararlanamazlar.

3- MATRAH ve VERGİ ARTIRIMINDA BULUNACAK MÜKELLEFLER NEZDİNDE TAMAMLANAMAMIŞ OLAN VERGİ İNCELEMELERİ

3.1- Kanun Maddesi

Matrah ve vergi artırım

MADDE 5- (1) Mükellefler, bu fıkrafta belirtilen şartlar dâhilinde gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını artırdıkları takdirde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmaz.

1 inci fıkranın (i) bendi Matrah artırımında bulunan mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisine mahsuben daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin iadesi ile ilgili taleplerine ilişkin inceleme ve tarhiyat hakkı saklıdır.

2 nci fıkrafta Mükellefler, bu fıkrafta belirtilen şartlar dâhilinde gelir(stopaj) veya kurumlar(stopaj) vergisinin artırdıkları takdirde, kendileri nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak artırıma konu ödemeler nedeniyle gelir(stopaj) veya kurumlar(stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz.

3 üncü fıkrafta Mükellefler, bu fıkrafta belirtilen şartlar dâhilinde katma değer vergisini artırdıkları takdirde, kendileri nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz.

¹ Selahattin Gökmen, Emre Kartaloğlu, "Borç Yeniden Yapılandırılması, Matrah Artırımı, Stok Beyanı" <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/139/vergi%20affi.pdf> Erişim Tarihi: 02 Ağustos 2016

3 üncü fıkranın (e) bendi Artırım talebinde bulunulan yılları izleyen dönemlerde yapılacak vergi incelemelerine ilişkin olarak artırım talebinde bulunulan dönemler için, sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden ve artırım talebinde bulunulan dönemler için ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan terkin ve iade işlemleri ile ilgili inceleme ve tarhiyat hakkı saklıdır.

3 üncü fıkranın (ç) bendinde Matrah veya vergi artırımında bulunulması, 213 sayılı Kanunun defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazına ilişkin hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmez.

5 inci fıkra *Daha önce nezdinde vergi incelemesi yapılmış olan mükellefler, vergi incelemesi yapılan yıllar için de artırımda bulunabilirler.*

6 ncı fıkra *İdarenin, artırımda bulunulmayan yıllar veya dönemler için vergi incelemesi yapma hakkı saklıdır.*

7 inci fıkra *Bu maddeye göre matrah veya vergi artırımında bulunulması, bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmez. Ancak, artırımda bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, bu maddenin birinci fıkrasının (ı) bendi ve üçüncü fıkrasının (e) bendi hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ayın başından itibaren bir ay içerisinde sonuçlandırılmaması halinde, bu işlemlere devam edilmez. Bu süre içerisinde sonuçlandırılan vergi incelemeleri ile ilgili tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri dikkate alınmaz. İnceleme veya takdir sonucu tarhiyata konu matrah veya vergi farkı tespit edilmesi halinde, inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce artırımda bulunulmuş olması şartıyla, inceleme ve takdir sonucu bulunan fark, bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri ile birlikte değerlendirilir. İnceleme ve takdir işlemlerinin sonuçlandırılmasından maksat, inceleme raporları ve takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesidir.*

(9) 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (b) fıkrasındaki “defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler”, bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerinden yararlanamazlar.

3.2- Matrah ve Vergi Artırımında Bulunacak Mükellefler Nezdinde Tamamlanamamış Olan Vergi İncelemeleri

6736 sayılı Kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümlerine göre matrah artırımında bulunan mükelleflerin başlanılmış olan incelemeleri Kanunun 5 inci maddesinin yedinci fıkrasında yer alan hükümlere göre yapılacaktır.

6736 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin yedinci fıkrasında; 6736 sayılı Kanuna göre matrah ve vergi artırımında bulunulmasının Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmeyeceği hükmü yer almıştır. Ancak, bu mükellefler hakkında vergi incelemesi ile takdir işlemlerine göre tarhiyat yapılabilmesi için aşağıda belirtilen hususlara uyulması gerekecektir.

Kanun'a göre artırımda bulunan mükellefler hakkında Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, 6736 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi ve 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasının e bendinde yer alan iade ve devreden KDV yönünden inceleme yapılabileceği yönündeki hükümler saklı kalmak kaydıyla, Kanun'un

yayımlandığı 19/08/2016 tarihini izleyen ay olan Eylül 2016 ayının başından itibaren bir ay içerisinde (1 Eylül-30 Eylül 2016) sonuçlandırılması gerekmektedir. Kanun koyucu vergi incelemesine yetkili olanlara mükelleflerin matrah ve vergi artırımında bulunması durumunda bir ay içerisinde incelemelerin sonuçlandırılması gerektiğini belirterek bir süre kısıtlaması getirmiştir. İnceleme işlemlerinin sonuçlandırılmasından maksat, İnceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesidir. Bu süre içerisinde sonuçlandırılmayan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine devam edilmeyecek, bulunduğu safhada bırakılacaktır. Mükellefler sadece artırılan matrahlar üzerinden hesaplanan vergileri ödeyeceklerdir.

6736 sayılı Kanunun yayımından önce başlanmış ve Kanunun yayım tarihi itibarıyla devam eden incelemeler için matrah veya vergi artırımında bulunulması durumundaki uygulama aşağıdaki gibi olacaktır:

3.2.1- 30 Eylül 2016 Tarihine Kadar Tamamlanan İnceleme veya Takdir İşlemlerinin Vergi Dairesi Kayıtlarına İntikal Ettiği Tarihten Önce Matrah Artırımında Bulunulması

Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanılmış söz konusu vergi incelemeleri ile takdir işlemlerinin 30 Eylül 2016 tarihine kadar sonuçlandırılması ve tarhiyata konu matrah farkı tespit edilmesi halinde, söz konusu incelemeler ile ilgili olarak mükelleflerin vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesine intikalinden önce matrah ve vergi artırımında bulunması gerekmektedir.

Mükellef, inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce matrah artırımında bulunmuş ise, inceleme ve takdir sonucu matrah ve vergi farkı tespit edilmiş olması halinde;

- Bulunan matrah farkı ile mükelleflerin Kanun'un 5'inci maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrası hükümlerine göre artırdıkları matrahlar birlikte değerlendirilecek,
- Artırılan matrah veya verginin, tamamlanarak vergi dairesi kayıtlarına intikal eden vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararında tarhiyata konu edilmesi istenen matrah farkı veya tarh edilmesi istenen vergiden daha fazla olması halinde inceleme raporları veya takdir komisyonu kararları ile ilgili herhangi bir tarhiyat yapılmayacak,
- Artırılan matrah veya verginin, tamamlanarak vergi dairesi kayıtlarına intikal eden vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararında tarhiyata konu edilmesi istenen matrah farkı veya tarh edilmesi istenen vergiden daha az olması halinde; artırılan matrah veya verginin, inceleme raporları veya takdir komisyonu kararında tarhiyata konu edilmesi istenen matrah farkı veya tarh edilmesi istenen vergiden mahsup edilecek ve kalan matrah veya vergi için 6736 sayılı Kanunun 4'üncü maddesine göre işlem yapılacaktır,
- Bir ay içinde sonuçlandırılan ve yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde yapılan tarhiyatlar ile ilgili olarak mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri dikkate alınmayacaktır.
- Kanun maddesinde geçen inceleme veya takdir işlemlerinin sonuçlandırılmasından kastedilen, vergi inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesidir.
- İnceleme sonucu bulunan matrah farkı veya vergiden 5'inci maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrasına göre artırılan matrah veya verginin mahsubundan sonra tarhi gerekecek bir tutar bulunması halinde, mükellefler 6736 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinde yer alan ve "inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergiler" hakkında getirilmiş olan hükümlerden yararlanabilecektir.
- Mükellef 6736 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinden yararlanmak istediği takdirde kalan tutarlar üzerinden;

- Tarh edilen verginin %50'si,
- bu tutar üzerinden Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar hesaplanacak Yİ-ÜFE tutarı,
- Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten sonra ihbarnamenin tebliği üzerine dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizi tutarının,

ödenmesi halinde

- Vergi aslının %50'sinin,
- Vergilere Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar uygulanan gecikme faizinin,
- Vergi aslına bağlı cezaların,

tamamının tahsilinden vazgeçilir.

Örnek: Süleymannazif Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi (MK) Ltd. Şti. hakkında 2012 yılına ilişkin olarak 6736 sayılı Kanunun yayımı tarihinden önce inceleme başlatılmış olup Kanunun yayımı tarihi itibarıyla inceleme sonuçlandırılmamıştır.

Mükellef 15/09/2016 tarihinde 6736 sayılı Kanuna uygun olarak incelemenin yapıldığı yıla ait kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir (stopaj) vergisi matrah artırımında bulunmuştur. 2012 yılı *kurumlar vergisi matrah artırım*ı olarak 50.000 TL matrah beyan etmiş, 10.000 TL vergi ödemiştir.

6736 sayılı Kanunun 4'üncü ve 5'inci maddelerinde yer alan hükümler uyarınca vergi incelemesinin en geç 30/09/2016 tarihine kadar sonuçlandırılması gerekir. Vergi incelemesinin sonuçlandırılmasından kasıt; inceleme sonucu düzenlenen vergi inceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına 30/06/2016 tarihi mesai saati bitimine kadar intikal etmiş olmasıdır.

Mükellef hakkında devam eden inceleme sonuçlandırılarak 30/06/2016 tarihinde vergi inceleme raporları vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmiştir.

İntikal ettirilen vergi inceleme raporunda; mükellefin haksız indirim konusu ettiği giderleri sebebiyle gider reddiyatı yapılmış ve bu tutar tarhiyat konusu edilerek 8.000 TL kurumlar vergisi tarhi istenmiştir.

Bu durumda matrah artırımında bulunan mükellefin anılan yıla ilişkin matrah artırımında bulunmuş olduğu 50.000 TL sonucunda hesaplanan 10.000 TL, tarhi istenen 8.000 TL'den fazla olduğu için mükellef kurum hakkında söz konusu raporlarla ilgili olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Ancak örnekteki artırılan matrah tutarı 30.000 TL olup, 6.000 TL vergi hesaplanmış olsaydı;

- Tarhi istenen 8.000 TL'den 6.000 TL'nin mahsup edilmesi
- Tarhi istenen matrahtan kalan (8.000 - 6.000=) 2.000 TL üzerinden (2.000 x %20=) 400 TL kurumlar vergisinin tarh edilmesi ve 400 TL vergi ziyaının kesilmesi gereklidir.

Bu tutarların vergi ve ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliği tarihinden itibaren mükellef 30 gün içinde 6736 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinden yararlanmak üzere başvurduğu takdirde;

- Tarhi istenen vergi olan 400 TL verginin %50'si olan 200 TL ile,
 - Bu tutar üzerinden hesaplanacak olan Yİ-ÜFE tutarının,
 - Kanunun yayım tarihinden sonra dava açma süresinin sonuna kadar hesaplanacak gecikme faizi tutarının, ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde altı eşit taksitte ödenmesi halinde,
 - vergi aslının %50'si olan 200 TL'nin
 - vergilere 6736 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihe kadar uygulanan gecikme faizinin,
 - vergi aslına bağlı cezaların,
- tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.²

² Selahattin Gökmen, Emre Kartaloğlu, a.g.e

3.2.2- 30 Eylül 2016 Tarihine Kadar Tamamlanan İnceleme veya Takdir İşlemlerinin Vergi Dairesi Kayıtlarına İntikal Ettiği Tarihten Sonra Matrah Artırımında Bulunulması

6736 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihten önce haklarında vergi incelemesi ve takdir işlemlerine başlanmış olan mükelleflerin, söz konusu inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce Kanun'un 5'inci maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrası kapsamında matrah ve vergi artırımında **bulunmamaları halinde**, bu mükellefler vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararına istinaden tarhiyata konu edilmesi istenen matrah farkı veya tarh edilmesi istenen vergiden mahsup imkânından yararlanamayacak olup, söz konusu inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarına istinaden yapılan tarhiyatlar için Kanun'un 4'üncü maddesi hükmünden yararlanabileceklerdir.

Buna göre inceleme sonucu bulunan matrah farkı veya vergi farkı üzerinden yapılacak tarhiyatlara ilişkin olarak 6736 sayılı Kanunun 4'üncü maddesine göre;

- tarh edilecek vergilerin %50'si ile,
- bu tutar üzerinden hesaplanacak olan Yİ-ÜFE tutarının,
- Kanun'un yayım tarihinden sonra dava açma süresinin sonuna kadar hesaplanacak gecikme faizi tutarının, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde altı eşit taksitte ödenmesi halinde;
- vergi aslının %50'sinin,
- vergilere 6736 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihe kadar uygulanan gecikme faizinin,
- vergi aslına bağlı cezaların tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

Örnek: Gökalp Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi olan (MK) Ltd. Şti'nin Ocak-Aralık/2012 vergilendirme dönemi hesaplarının gelir stopaj yönünden incelenmesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporu 23.09.2016 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına intikal etmiştir. Rapora istinaden 10.000 TL gelir stopaj vergisi tarh edilmiş ve 10.000 TL vergi ziyai cezası kesilmiştir. Bu tarhiyata ilişkin vergi/ceza ihbarnamesi 29.09.2016 tarihinde mükellefin kanuni temsilcisine tebliğ edilmiştir.

Mükellef kurum, 6736 sayılı Kanunun 5'inci maddesinden (matrah ve vergi artırım) faydalanmak üzere 26.09.2016 tarihinde vergi dairesine başvurarak 30.000 TL gelir stopaj vergi artırımında bulunmuştur.

Mükellef kurumun matrah artırım yapmadan önce, vergi dairesine intikal eden vergi inceleme raporu olduğu için matrah artırım hükümlerinden düzenlenen bu rapor için faydalanamayacak fakat 6736 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi hükmünden faydalanabilecektir.

Bu durumda, mükellef 5.000 TL vergi aslı ve kanun hükmü gereği tarh edilen vergiye ilişkin tutara gecikme faizi yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ile kanunun yayımlandığı tarihten, ihbarnamenin tebliği üzerine belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizinin, kanunda öngörülen süre ve şekilde ödemesi halinde, 5.000 TL vergi aslı, 10.000 TL vergi ziyai cezası ve hesaplanacak olan gecikme faizinin tahsilinden vazgeçilecektir.

3.2.3- 30 Eylül 2016 Tarihinden Sonra Tamamlanan Vergi İncelemesi veya Takdir İşlemleri

6736 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrasına göre matrah veya vergi artırımında bulunmak isteyen mükellefler 30 Kasım 2016 tarihine kadar artırım başvuru hakkına sahiptir.

6736 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihten önce haklarında vergi incelemesi veya takdir işlemlerine başlanılmış mükelleflerin 30 Kasım 2016 tarihine (bu tarih dahil) kadar matrah veya vergi artırımında bulunmaları halinde; devam eden vergi inceleme ve takdir işlemlerinin 30/09/2016 tarihinden

sonra bitirilmesi durumunda söz konusu vergi inceleme veya takdir işlemleri ile ilgili mükellef nezdinde hiçbir işlem yapılmayacaktır. Mükellefin ilgili dönemler için yapmış olduğu matrah veya vergi artırımını nedeniyle mükellef nezdinde, 6736 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının () bendi ve 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasının (e) bendinde yer alan iade ve devreden KDV yönünden inceleme yapılabileceği yönündeki hükümler saklı kalmak kaydıyla, hiçbir tarhiyat yapılamayacaktır.

Örnek: Serbest Meslek Erbabı Bay (MK) 23.06.2016 tarihinde 2013 vergilendirme dönemi hesaplarının KDV yönünden incelenmesi için incelemeye başlama tutanağı düzenlenmiştir.

Serbest Meslek Erbabı Bay (K) 6736 sayılı Kanunun 5. maddesinden faydalanmak üzere 26.09.2016 tarihinde Vergi Dairesine başvurarak 10.000 TL Katma Değer vergisi artırımında bulunmuştur. Bay K hakkında 30.09.2016 tarihine kadar vergi dairesine intikal eden herhangi bir inceleme raporu olmadığından mükellef hakkında başlanılan vergi incelemesine devam edilmez.

3.2.4- Matrah veya Vergi Artırımında Bulunulsa Dahi İncelenecek Mükellefler

Mükelleflerin matrah veya vergi artırımında bulunulması durumunda dahi vergi incelemesine yetkili olanların incelemede bulunacakları mükellefler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- 213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinin (b) fıkrasındaki "defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler, 6736 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerinden yararlanamazlar. Öte yandan, asıl veya suretleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenen belgeleri kullananların, bu Kanun'un matrah veya vergi artırımına ilişkin hükümlerinden yararlanmasına engel bir husus bulunmamaktadır.
- Gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili artırımda bulunan mükelleflerin, artırımda bulundukları yıllarla ilgili olarak yıllık gelir veya kurumlar vergisine mahsuben daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin iadesine ilişkin taleplerinin bulunması halinde bu taleplerine ilişkin inceleme yapılır.
- Artırım talebinde bulunulan yılları izleyen dönemlerde yapılacak vergi incelemelerine ilişkin olarak artırım talebinde bulunulan dönemler için, sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden inceleme hakkı saklıdır.
- Artırım talebinde bulunulan dönemler için ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan terkin ve iade işlemleri ile ilgili inceleme hakkı saklıdır.
- Düzeltme taleplerine ilişkin incelemelere devam edilecektir. Ancak, mükelleflerin düzeltme istediği yıl için 6736 sayılı Kanunun 5'inci maddesine göre matrah ve vergi artırımında bulunmaları hâlinde, düzeltme talebinden vazgeçtikleri kabul edilerek bu tür incelemeler sürdürülmeyecektir.

3.2.5- Diğer Hususlar

- Matrah veya vergi artırımında bulunulması, 213 sayılı VUK'un defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazına ilişkin hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmez.
- Daha önce nezdinde vergi incelemesi yapılmış mükellefler, vergi incelemesi yapılan yıllar içinde artırımda bulunabilirler.
- İdarenin, artırımda bulunulmayan yıllar veya dönemler için vergi incelemesi yapma hakkı saklıdır.

4- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

6736 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrasında mükelleflerin belirli

şartlar dahilinde matrah veya vergilerini artırdıkları takdirde, kendileri hakkında artırımda bulunan yıllar için yıllık gelir, kurumlar, gelir (stopaj), kurumlar (stopaj) ve katma değer vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılamaz hükmü ile vergi incelemesi yapılmasına bir sınırlama getirmiştir. Ancak Kanun'un 4'üncü maddesinde, Kanun'un kapsadığı dönemlere (30/06/2016) ilişkin olarak, bu kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanıldığı halde tamamlanamamış olan vergi incelemeleri işlemlerine bu Kanun'un matrah veya vergi artırıma ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilir." denmektedir. Tamamlanamamış vergi incelemelerinde mükelleflerin artırımda bulunup bulunmaması durumuna göre süre kısıtlaması getirmiştir. Vergi incelemesine yetkili olanların devam etmekte olan incelemelerinde mükelleflere matrah artırımında bulunup bulunmama hususunu sormaları gerekir. Çünkü mükellef matrah artırımında bulunursa incelemelerin Kanun'un yayımlandığı (19/08/2016) tarihi izleyen ayın başından itibaren bir ay içerisinde sonuçlandırılması (yani inceleme raporunun 30 Eylül 2016 tarihine kadar vergi dairesinin kayıtlarına intikal etmesi) gerekir, aksi durumda incelemeye devam edilmez. Aynı zamanda artırımda bulunan mükellefler hakkında vergi incelemesine yetkili olanlar yazacakları tutanak ve raporlarda tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerine yer vermeyecektir. Ancak mükellef matrah artırımında bulunmayacağı belirtirse vergi incelemesine yetkili olanlar bu bir aylık süre kısıtlamasına bağlı kalmayacaklar, VUK'un 140'ıncı maddesinde belirtilen sürelerle göre incelemeleri yapacaklardır.

Artırımda bulunmayan mükelleflerin Kanun'un yayımlandığı tarihten önce başlanıldığı halde, tamamlanamamış olan vergi incelemelerin tamamlanmasından sonra ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunması durumunda tarh edilen vergi ve cezalarda indirim hükümlerinden faydalanabileceklerdir. Oysa artırımda bulunan mükelleflerin Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanıldığı halde, tamamlanamamış olan vergi incelemelerinde; inceleme raporların vergi dairesinin kayıtlarına intikalinden önce artırımda bulunmaları durumunda kanunun ilgili hükümlerinden faydalanırlar. Vergi İnceleme Raporlarının vergi dairesinin kayıtlarına intikal etmesinden sonra artırımda bulunulması durumunda Kanun'un 5'inci maddesinden faydalanamayacak ancak Kanun'un 4'üncü maddesinin indirim hükümlerinden her halükarda belirlenen süre ve şartlara uyulması durumunda faydalanabilecektir.

KAYNAKÇA

- 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
- 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 1 Seri No lu Kanun Genel Tebliği
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 31 Ekim 2011 tarih ve 28101 sayılı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- Gelir İdaresi Başkanlığı, "6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Rehberi"
- GÖKMEN, S., KARTALOĞLU, E. (2011). "Borç Yeniden Yapılandırılması, Matrah Artırımı, Stok Beyanı" <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/139/vergi%20affi.pdf> Erişim Tarihi: 02 Ağustos 2016
- YILDIRIM, M. B. (2016) "Mükellefler Matrah Artırımı Yoluyla Vergi İncelemesinden Kurtulabilirler" <http://www.alomaliye.com/2016/08/02/mukellefler-matrah-artirimi-yoluyla-vergi-incelemesinden-kurtulabilirler/> Erişim tarihi: 02 Ağustos 2016