

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 4 - Nisan 2023



Şirket Çalışanlarına Sunulan Hisse Edindirme Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi

Ayfer KAYACAN

Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Müessesesindeki Son Değişiklikler

Oytun YAĞLITEPE - Abdullah YEKELER

Emisyon Primlerinin Sermaye Artırımında İndirim Uygulaması Karşısındaki Durumu

Mesut HURŞİTOĞLU

Travmanın Mali Yansıması: Deprem Vergisi

Ömer ŞENER

2022 Yılı Matrah Artırımı:

Yine Yeni Yeniden Yapılandırma Kanunu

Murat SOFTA



VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAS	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGUN	E.Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŐKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar İŐIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin COŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
BarıŐ Berk GÜNDOĞMUŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 4
TARİH NİSAN / 2023

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
Genel Yayın Yönetmeni	Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	Mehmet Nazmi TOR
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Özge İnci HURŞİTOĞLU
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım Yayın Satış ve Yazışma Adresi	yayin@mded.org Fatma Nur İYİĞÖR Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları makalelerden önceki bölümde yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

YİNE YENİ YENİDEN YAPILANDIRMA KANUNU

Murat SOFTA¹

ÖZET

7440 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un resmi gazetede yayımlanması ile birlikte “matrah artırımı” konusu vergi dünyasının gündemine yeniden yerleşti. Söz konusu düzenleme, önceki Kanunlardan farklı olarak, gelir ve kurumlar vergisi bakımından henüz beyannamesi verilmemiş cari yıl olan 2022 için matrah artırımı yapılmasına olanak tanımaktadır. Bu uygulama, mükellefler için bir avantaj olmakla birlikte uygulayıcılar ve mükellefler için bir yandan kafa karışıklığına yol açabilecektir. Bu makalede, 7440 sayılı Kanun ve ilgili genel tebliğleri ile 2022 yılını da içerecek şekilde getirilen matrah artırımı düzenlemesi vergi tekniği, mevzuat ve uygulama bakımından değerlendirilerek, konuya ilişkin değerlendirme ve önerilere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: 7440 sayılı Kanun, Matrah Artırımı, 2022 Yılı

1 * E. Vergi Müfettişi, YMM, Orcid No: 0000-0002-6267-3652

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla başvurulmuş vergilerin ihdası ve uygulaması, devlet ile mükellefler arasında vergi ödevi ilişkisini kurmaktadır. Vergi ödevi ilişkisinin ana unsurunu vergi ödevi oluşturmakta olup bu ilişkide kamu hizmetlerinden yararlananlar borçlu, devlet ise, alacaklı taraftır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte vergi ödevi ilişkisi başlamaktadır. Vergilendirme süreci birbirine bağlı halkalardan oluşan bir zincire benzetilecek olursa bu zincirin son halkasını vergi alacağının ortadan kalkması oluşturacaktır.

Vergi alacağının ortadan kalkmasıyla devletle mükellef arasındaki vergi ödevi ilişkisi de sona ermektedir. Devlet ile mükellefler arasındaki vergi ödevi ilişkisinin sona ermesi çeşitli şekillerde gerçekleşebilmektedir. Vergisel işlemin son bulmasının doğal ve normal olan yolu, vergi borcunun mükellef tarafından ödenmesidir. Ancak vergilendirme sürecinin öngörülen şekilde işlemediği durumlarda zamanaşımı, terkin, uzlaşma, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah, izaha davet gibi uygulamalarla da vergi ödevine ilişkin yükümlülükler sona erebilmektedir.

Vergi ödevine ilişkin yükümlülükleri sona erdiren doğal olmayan yöntemlerden bir diğeri de vergi aflarıdır. Vergi aflarına başvurulmasının çeşitli gerekçeleri olmakla birlikte, uygulanması durumunda da sonucu itibarıyla çıkarıldığı döneme, gerekçesine, uygulama sıklığına, başvuru döneminin zamanlamasına, mükelleflerin affa yaklaşımına göre çeşitli yansımaları olabilmektedir.

Günümüz itibarıyla Cumhuriyet tarihinde ortalama her 2,5 yılda bir, son 20 yıl için

her 2 yılda bir, son 10 yılda ise her 1,5 yılda bir vergi affına başvurulduğu göz önüne alındığında sistemin bir parçası haline gelmeye başladığı düşüncesinin oluşması nedeniyle uygulamanın sıklığının ve kapsamının gözden geçirilmesinde fayda görmekteyiz.

“Vergi affı” terimi gündelik hayatta, bilimsel çalışmalarda, parlamento görüşmelerinde sık sık kullanılan bir terim olmakla birlikte kanunların adlandırılması ve yayınlaması sırasında kanun koyucu tarafından benimsenen ve kullanılan bir terim olmamıştır. 1960 sonrası dönemde genel af kanunlarıyla uygulamaya konulan vergi aflarında doğrudan vergi cezalarının ya da gecikme zamlarının affından söz edilmiş olmasına karşılık, özel olarak çıkarılan yasalar isimlendirilirken “vergi cezalarının tasfiyesi”, “tahsilatın hızlandırılması”, “özel uzlaşma yolu ile tahsil”, “vergi barışı”, “varlık barışı” gibi dolaylı ifade biçimlerinin kullanıldığı görülmektedir.

Sistem üzerinde ve mükellef algılarında yarattığı tahribatı göz önüne alınarak vicdanı hür her bir vergi hukukçusunun/uygulayıcısının dikkatle kaçınılmasını tavsiye ettiği bu uygulamaların “yapılafdırma” olarak nitelenebileceğini, kelimenin anlamının, uygulamaya tereddütle yaklaşılmasını sağlayabileceğini umarak yeni uygulamaya giren 7440 sayılı Kanun’un kapsamına ve içeriğine dair açıklamalarımıza bu çalışmamızda yer vereceğiz.

7440 SAYILI KANUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

12.03.2023 tarihli Resmi Gazete’de “7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda

Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” olarak yayımlanmış ve yürürlüğe girmiş olan yapılandırma uygulamasıyla gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi ve sigorta primleri başta olmak üzere kamuya olan yükümlülüklerinin yapılandırılması, matrah ve vergi artırımını ile bazı vergisel düzenlemeler yapılmıştır.

1. Kesinleşmiş Borçların Yapılandırılması

Kesinleşmiş borçlarda yapılandırma, **31.12.2022 tarihinden (bu tarih dahil)** önceki dönemlere, beyana dayanan vergilerde ise bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergiler ve vergi cezaları ile bunlara bağlı gecikme faizleri, gecikme zamları gibi fer’i alacakları kapsamaktadır. Ancak, gelir veya kurumlar vergisine mahsuben 2022 yılında ödenmesi gereken geçici vergi yapılandırma kapsamı dışında bırakılmıştır.²

Kanunun yayımı tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan; vergiler ve vergi cezaları, idari para cezaları, 6183 sayılı Kanuna göre takip edilen alacaklar, gümrük vergileri ve idari para cezaları ile bu alacaklara ilişkin her türlü faiz, zam, gecikme zammı, gecikme faizi, gecikme cezası gibi fer’i alacakların yapılandırılmasına imkân sağlanmaktadır.

Kanun kapsamında, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden alacakların da kesinleşmiş alacak olarak yapılandırılacağı düzenlenmiştir.

Dönem itibarıyla kapsama giren borçlar için yapılandırma başvurusu yapılabilmesi için bunların Kanunun yayımı tarihi itibarıyla

(bu tarih dahil) **kesinleşmiş olması ve vadesi geldiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunması gerekmektedir.**

Kesinleşmiş borçlar ile ilgili yapılandırma düzenlemesi şu şekilde uygulanacaktır:

Borç asıllarının tamamı (yüzde 100’ü) tahsil edilecektir.

Gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer’i amme alacakları silinecek ve bunların yerine Kanunun yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ödenecektir.

Asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları (vergi ziyai cezası) ve bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamı silinecek ve silinen gecikme zamlarının yerine Yİ-ÜFE ile hesaplanan tutar ödenecektir.

Asla bağlı olmayan vergi cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) ile iştirak nedeniyle kesilmiş vergi cezalarının ise yarısı (yüzde 50’si) silinecek, kalan yüzde 50’sinin ödenmesi gerekecektir.

Eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilmiş idari para cezalarının %30’u ve varsa gümrük vergileri aslının tamamı ile bunlara bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer’i amme alacakları yerine bu Kanunun yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla cezaların kalan %70’i ile alacak asıllarına bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer’i amme alacaklarının tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

² <https://vergiport.com/blog/7440-sayili-kanun-bazi-alacaklarin-yeniden-yapilandirilmesi-ile-bazi-kanunlarda-degisiklik-yapilmasina-dair-kanun>, Erişim Tarihi: 30.03.2023

Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olup bu Kanunun yayımı tarihi itibarıyla yargı kararı ile kesinleştiği halde mükellefe ödemeye yönelik tebligatın yapılmadığı alacaklar için mükelleflerce bu Kanunda öngörülen süre ve şekilde başvuruda bulunulması koşuluyla bu alacaklar da kesinleşmiş alacaklara ilişkin yukardaki şartlar dahilinde yapılandırılabilir.

Düzenleme kapsamında kullanılacak **Yİ-ÜFE aylık değişim oranlarının**, Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği;

31.12.2004 tarihine kadar toptan eşya fiyatları endeksi (TEFE) aylık değişim oranlarını,

01.01.2005'ten itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) aylık değişim oranlarını,

01.01.2014'ten itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) aylık değişim oranlarını,

01.11.2016'dan itibaren **aylık yüzde 0,75 oranını**

ifade edeceği belirtilmiştir.³

Bu madde hükmünden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır.

2. Kesinleşmemiş veya Dava Aşamasında Bulunan Borçlara İlişkin Düzenlemeler

İlk derece yargı mercileri nezdinde **dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş** olan ikmalen, resen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatları ile gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda

yapılandırmadan faydalanılması halinde;

Vergilerin/gümrük vergilerinin yüzde 50'si silinecektir.

Faiz, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı silinecek ve bunların yerine Yİ-ÜFE ile hesaplanacak tutar ödenecektir.

Asla bağlı vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamı silinecektir.

Asla bağlı olmayan cezaların yüzde 25'i ödenecek, yüzde 75'i ise silinecektir.

Kanunun yayımı tarihi itibarıyla; uzlaşma için başvuruda bulunulmuş, uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış, ancak dava açma süresi geçmemiş alacaklar da bu kapsamda yapılandırılabilir. Burada kastedilen "Uzlaşma" tarhiyat sonrası uzlaşma safhasıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma aşamasındakiler inceleme safhası kapsamında yapılandırılacaktır.

Kanunun yayımı tarihi itibarıyla **istinaf veya temyiz süreleri geçmemiş ya da istinaf/itiraz veya temyiz yoluna başvurulmuş ya da karar düzeltme talep süresi geçmemiş veya karar düzeltme yoluna başvurulmuş işlemlerde, Kanunun yayımı tarihinden önce verilmiş en son kararın;**

Terkin karar olması halinde, ilk tarhiyata/tahakkuka esas alınan vergilerin/gümrük vergilerinin **yüzde 10'u ile**

Tasdik veya tadilen tasdik kararı olması halinde, tasdik edilen vergilerin/gümrük vergilerinin **tamamı**, terkin edilen vergilerin/gümrük vergilerinin yüzde 10'u ödenecektir.

³ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/03/20230312-14.htm> Erişim Tarihi: 30.03.2023

Asla bağılı cezalar ile faiz, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı silinecek olup, silinen faiz, gecikme faizi ve gecikme zammının yerine Yİ-ÜFE ile hesaplanacak tutarın ödenmesi gerekecektir.

Asla bağılı olmayan cezaların ise terkin kararı varsa yüzde 10'u; tasdik kararı varsa yüzde 50'si ödenecek, kalanı silinecektir.

Ancak Danıştay veya bölge idare mahkemesince verilen en son kararın **bozma kararı olması** halinde vergilerin/gümrük vergilerinin yüzde 50'si ile faiz, gecikme faizi ve gecikme zammının yerine Yİ/ÜFE oranları ile hesaplanacak tutarın ödenmesi durumunda;

- Vergilerin/gümrük vergilerinin yüzde 50'si,
- Vergi aslına bağılı vergi cezası/idari para cezası ve gecikme zamlarının tamamı,
- Asla bağılı olmaksızın kesilen vergi cezaları (usulsüzlük, özel usulsüzlük) %75'i silinecektir.

Bu bölüm kapsamında ödenecek alacakların tespitinde esas alınacak olan en son karar, tarhiyata/tahakkuka/idari yaptırım kararına/ ecrimisile ilişkin ihbarname/düzeltilme ihbarnamesine yönelik verilen ve bu Kanunun yayımı tarihinden (bu tarih dahil) önce taraflardan birine tebliğ edilmiş olan karardır.

Söz konusu hükümlerden yararlanılması için madde kapsamına giren alacaklara karşı dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmaması şarttır.

3. İnceleme, Tarhiyat ve Uzlaşma Safhasında Bulunan İşlemler

Kapsama giren dönemlere ilişkin olarak, Kanunun yayımı tarihinden önce başlanıldığı halde, tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine Kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilecektir. Ancak artırımda bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin Kanunun yayımını izleyen yedi iş günü içinde sonuçlandırılmaması halinde bu işlemlere devam edilmez.

Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra mükellefe 30 gün içinde Kanundan yararlanma imkanı tanınacaktır. Eğer yararlanmak istenirse;

- Tarh edilen vergilerin yüzde 50'si silinecektir.
- Gecikme faizinin tamamı silinecek, bunların yerine Yİ-ÜFE ile hesaplanacak tutar ödenecektir.
- Vergi aslına bağılı vergi cezalarının tamamı silinecektir.
- Asla bağılı olmayan cezaların yüzde 25'i ödenecek, yüzde 75'i silinecektir.

İncelemeye başlama tarihi Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesine göre belirlenmektedir. 7338 sayılı Kanun'la söz konusu maddede yapılan değişiklikle

01.07.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere incelemeye başlama tutanağı düzenlenmesine ilişkin zorunluluk kaldırılmıştır. Bu tarihten itibaren incelemeye başlama tutanağı yerine incelemeye başlanıldığı hususunu içeren bir yazı ile mükellefe incelemeye başlandığı ve vergi incelemesinin konusu bildirilmektedir. Dolayısıyla 01.07.2022 tarihinden önce başlanan incelemelerde başlama tarihi olarak “incelemeye başlama tutanağı”nın tarihi, 01.07.2022 tarihinden sonra başlanan incelemelerde “incelemeye başlama bildirim”nin tarihi esas alınacaktır.

12.03.2023 tarihi itibarıyla, Vergi Usul Kanunu'nun 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 alacakların da yukarıdaki şartlar dahilinde yapılandırılması mümkündür.

İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemlerle ilgili olarak yukarıdaki hükümlerden yararlanılabilmesi için madde kapsamında ödeme başvurusunda bulunulan alacağa ilişkin dava açılmaması şarttır. Ayrıca bu mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve vergi cezalarında indirim hükümlerinden yararlanamazlar.

4. Matrah ve Vergi Artırımı

7440 sayılı Kanunun matrah ve vergi artırımı

hükümleri; Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi ile aşağıda belirtilenlerle sınırlı olmak üzere gelir/kurumlar vergisi stopajları itibarıyla düzenlenmiştir.

7440 sayılı Kanunda daha önceki matrah artırımı düzenlemelerinden farklı olarak, kar dağıtımına ilişkin gelir ve kurumlar vergisi stopajı da artırım kapsamına alınmıştır. Aynı zamanda, kamuoyunda yapılan tartışmaların akabinde Kanun Teklifinin Meclise sevk edilmesi aşamasında yer almayan, henüz beyannamesi verilmemiş 2022 hesap dönemi de Meclis Genel Kurulu görüşmeleri sırasında matrah artırımı kapsamına alınmıştır.

Söz konusu Kanununun 5. maddesinde belirtilen şartlar dahilinde matrahlarını/ vergilerini artıran mükellefler hakkında, artırımında buldukları vergiler açısından ilgili dönemlerde vergi incelemesi ve tarhiyat yapılamayacaktır.

Bu kapsamda, 7440 sayılı Kanun ile düzenlenen matrah artırımlarının şartlarına vergi türleri itibarıyla aşağıda yer verilmektedir.

4.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinde Matrah Artırımı

Gelir veya Kurumlar Vergisi yönüyle matrah artırımından yararlanmak isteyen mükellefler 31.05.2023 tarihine kadar ilgili yıl matrahlarını aşağıdaki tabloda yer alan oranlarda **artırmak ve artırılan tutarlar üzerinden yüzde 20 oranında** hesaplanacak vergiyi ödemek zorunda olacaklardır.⁴

⁴ <https://vergiport.com/blog/7440-sayili-kanun-bazi-alacaklarin-yeniden-yapilandirilmesi-ile-bazi-kanunlarda-degisiklik-yapilmasina-dair-kanun> Erişim Tarihi: 30.03.2023

Dönem	Artırım Oranı (%)	Kurumlar Vergisi Asgari Artırım Tutarı (TL)	İşletme Usulünde Defter Tutan Gelir Vergisi Mükellefleri Asgari Artırım Tutarı (TL)	Bilanço Usulünde Defter Tutanlar ile Serbest Meslek Erbabı Gelir Vergisi Mükellefleri Asgari Artırım Tutarı (TL)
2018	35	200.000	63.800	94.000
2019	30	215.000	66.400	99.600
2020	25	230.000	70.500	105.800
2021	20	260.000	75.000	112.400
2022	25	500.000	105.000	200.000

Geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançtan oluşan mükellefler için vergilendirmeye esas alınacak asgari matrah, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için belirlenmiş tutarların ilgili yıllar itibarıyla 1/10'undan, geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşanlar için 2/5'inden, geliri bunlar dışında kalan diğer gelir vergisi mükellefleri için ise işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için belirlenmiş tutardan az olamaz.

İlgili yıllara ilişkin olarak verilen beyannamede matrah beyan edilmemişse; zarar, istisna, indirim vs. nedenlerle matrah oluşmamış veya hiç beyanname verilmemiş ise artırılan matrahlar tabloda yer verilen Asgari Artırım Tutarlarından düşük olamayacaktır.

Uyumlu mükelleflere vergi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanacaktır. Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıla ait yıllık beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş, bu vergi türlerinden tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemiş ve bu vergi türleri için bu Kanun kapsamında yapılandırmadan yararlanmamış olmaları şartıyla, vergi **yüzde 15 oranında** hesaplanacaktır.

İstisna ve indirimler nedeniyle gelecek yıllarda matrahtan indirim konusu

yapılabilecek tutarlar ile geçmiş yıl zararları bu Kanun hükümlerine göre artırılan matrahlardan indirilemez.

Öte yandan, matrah veya vergi artırımı sonucunda tahakkuk eden vergilerin tamamını, **ilk taksit ödeme süresi içerisinde peşin olarak ödeyenlere yüzde 10 oranında ilave indirim yapılması öngörülmektedir.**

Artırılan matrahlar üzerinden hesaplanan vergiden stopaj yoluyla ödenmiş olan vergiler mahsup edilebilir. Matrah artırımında bulunan mükelleflerin, yıllık gelir ve kurumlar vergisine mahsuben daha önce ödemiş oldukları vergilerin iadesi ile ilgili taleplerine ilişkin inceleme ve tarhiyat hakkı saklıdır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait **zararların %50'si** 2022 ve izleyen yılların, 2022 zararlarının %100'ü ise 2023 ve izleyen yılların karlarından mahsup edilmez. Matrah artırımından önce 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesini vermiş ve matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların tamamını indirim konusu yapmış olanlar, bu beyannamelerini, matrah artırımı yapılması için öngörülen başvuru süresi içinde düzeltmeleri halinde vergi cezası kesilmez, gecikme faizi hesaplanmaz.

4.1.1. 2022 Yılına Yönelik Matrah Artırımında Dikkat Edilecek Hususlar

7440 sayılı Kanun kapsamında 2022 takvim yılına yönelik matrah artırımında bulunulabilmesi için; 2022 yılına ilişkin gelir veyakurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş olması ve 2022 yılına ilişkin beyannamede beyan edilen vergiye esas matrahların, 2021 takvim yılında beyan edilen matrahın %122,93 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar ile 2022 takvim yılı üçüncü geçici vergilendirme döneminde beyan edilen matrahın %40 oranında artırılması suretiyle bulunan tutardan **yüksek olanından az olmaması** şarttır.⁵

2022 takvim yılına yönelik matrah artırımında bulunmak isteyen mükellefler tarafından 01.01.2023 tarihinden sonra matrah azaltıcı nitelikte düzeltme beyannamesi verilmesi durumunda, bu bent hükmüne istinaden yapılacak kıyaslamada düzeltme öncesi beyan edilen matrahlar esas alınır.

2022 takvim yılına ilişkin olarak; üçüncü geçici vergilendirme dönemi gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmemiş olması halinde;

-İkinci geçici vergilendirme dönemi beyannamesinde beyan edilen matrahın %100,

-Sadece birinci geçici vergilendirme dönemi beyannamesinin verilmiş olması halinde bu beyannamede beyan edilen matrahın %300

oranında artırılması suretiyle bulunan tutar bu bent kapsamında yapılacak kıyaslamada dikkate alınır.

Bununla birlikte 2021 takvim yılı ve

2022 yılının üçüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş olması veya indirim ve istisnalar nedeniyle matrah oluşmaması ya da hiç beyanname verilmemiş (ilgili yıllarda faaliyette bulunmuş veya gelir elde etmiş olup da bu faaliyetlerini ve gelirlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakanlar dahil) olması durumunda, 2022 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri için verilmiş olma şartı aranmaz. 2022 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımına esas tutarların belirlenmesinde, asgari tutarlardan az olmamak üzere bu bent hükmüne göre belirlenen tutarların %25'i dikkate alınır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları **2022 yılına ait zararlarının tamamı** 2023 yılından itibaren izleyen yıl karlarından mahsup edilemeyecektir. 2022 yılına yönelik matrah artırımında bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu yıla ilişkin yıllık beyannamelerinde hesaplanan vergilerinden **mahsup edilemeyen geçici vergiler de iade edilmeyecektir.**

- 2022 Yılı Matrah Artırımına İlişkin Bir Örnek;

Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefi Artıran A.Ş.'nin 2021 yılı beyannamesinde beyan ettiği kurumlar vergisi matrahı, 600.000 TL'dir. Ayrıca, 2022 yılı üçüncü geçici vergilendirme döneminde beyan edilen tutar 800.000 TL'dir. 2022 yılında adı geçen mükellefin, matrah artırımına ilişkin kıyaslama hükümleri dikkate alınmadan önceki kurumlar vergisi matrahı 1.000.000 TL'dir.

⁵ <https://vergiport.com/blog/7440-sayili-kanun-bazi-alacaklarin-yeniden-yapilandirilmesi-ile-bazi-kanunlarda-degisiklik-yapilmasina-dair-kanun> Erişim Tarihi: 30.03.2023

Mükellef Artıran A.Ş., 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin gelir vergisi matrahlarını Kanun hükümlerinden yararlanarak artırmak için başvuru süresi içinde bağlı olduğu vergi dairesine başvurmuştur.

Bu mükellefin 2022 yılına ilişkin gelir vergisi yönünden matrah artırımında bulunabilmesi için ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gereken gelir vergisi matrahı aşağıdaki şekilde olacaktır.

sayılı Kanunun geçici 1. maddesinde belirtilen şartları sağlamadığı durumda, yeni eklenen bu alandan ilave matrah beyanında bulunmaları şartıyla 7440 sayılı Kanunun 5. maddesine göre 2022 takvim yılı için matrah artırımında bulunabileceklerdir.

Bu kapsamda Artıran A.Ş. 2022 yılında matrah artırımında bulunabilmek için ulaşması gereken matrah ile kendi kazançlarına göre oluşan beyanı arasındaki farkı “7440 sayılı

Beyan Edilen Matrahlar		Kanuna Göre Hesaplanan Matrahlar	
2021 yılı KV matrahı	600.000	2021’de beyan edilen matrahın 122,93 fazlası	$[600.000+(600.000 \times \%122,93)=]$ 1.337.580*
2022 yılı 3. Geçici Vergi matrahı	800.000	2022 3. Geçici Vergi matrahının %40 fazlası	$[800.000+(800.000 \times \%40)=]$ 1.120.000
2022 yılına ilişkin mükellefin matrah artırımına ilişkin kıyaslama hükümleri dikkate alınmadan önceki kurumlar vergisi matrahı		1.000.000	
2022 yılına ilişkin mükellefin beyan etmesi gereken kurumlar vergisi matrahı		1.337.580	

*2022 yılında adı geçen mükellefin matrah artırımına ilişkin kıyaslama hükümleri dikkate alınmadan önceki kurumlar vergisi matrahı 1.000.000 TL olup, bu tutar; 2021 yılı gelir vergisi beyannamesindeki matrahın %122,93 oranında artırılmasıyla bulunan tutar ile 2022 üçüncü geçici vergilendirme döneminde beyan edilen matrahın %40 oranında artırılması suretiyle bulunan tutardan az olduğundan, mükellefin 2022 takvim yılında beyana konu edilecek vergiye esas matrahı en az 1.337.580 TL olacaktır.

Kurumlar vergisi beyannamesinde “Vergi Bildirimi” kulakçığında yer alan hesaplama alanına “Kurumlar Vergisi Matrahı” satırından sonra gelmek üzere **“7440 sayılı Kanunun Geçici 1. Maddesi Kapsamında Kurumlar Vergisine Yönelik Artırılan Matrah”** alanı eklenmiştir. Mükellefler, kayıtlarına göre beyan ettikleri vergiye esas matrahın 7440

Kanunun Geçici 1. Maddesi Kapsamında Kurumlar Vergisine Yönelik Artırılan Matrah” alanına ekleyerek 7440 sayılı kanun kapsamında 2022 takvim yılı için matrah artırımında bulunabilecektir.

Artıran A.Ş. 2022 yılında matrah artırımında 1.337.580 TL üzerinden %25 oranında artırımda bulunarak $(1.337.580 \times \%25=)$ 334.295 TL matrah üzerinden %20 oranında (şartları sağlıyorsa %15 oranında) vergi ödeyerek 2022 yılı KV matrah artırımından yararlanabilecektir.

4.2. Gelir Vergisi Stopajında Artırım

Önceki af kanunlarında olduğu gibi; serbest meslek kazançları, kira gelirleri, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, çiftçilere yapılan ödemeler ile esnaf muafılığı kapsamında elde edilen gelirler üzerinden yapılan stopajlar için

vergi artırımı yapılabilmeyle birlikte 7440 sayılı Kanun ile kar dağıtımına bağlı olarak yapılan stopajlar, vergi artırımı kapsamına dahil edilmiştir.

Hizmet erbabına ödenen ücretlerden, serbest meslek, kira ve kar payı ödemelerinden vergi kesintisi yapanlar, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtlı verilenler dahil) muhtasar beyannamelerinde yer alan ücret/serbest meslek/kira/kar payı ödemelerine ilişkin **gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden 2018 yılı için yüzde 6, 2019 yılı için yüzde 5, 2020 yılı için yüzde 4, 2021 yılı için yüzde 3, 2022 yılı için yüzde 2 oranında** hesaplanacak gelir vergisini, 31.05.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) artırımları ve bu Kanuna uygun şekilde ödemeleri halinde, artırımda buldukları stopaj yönünden vergi incelemesi ve tarhiyattan muaf olacaklardır. **Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine** ait ödemelere ilişkin olarak yapılacak artırımlarda oran **yüzde 1** olarak dikkate alınacaktır.

Verilmesi gereken muhtasar beyannamelerden, en az bir döneme ilişkin beyanname verilmiş olması halinde, beyan edilmiş ücret ödemelerine ilişkin gayrisafi tutar ortalaması alınmak suretiyle bir yıla iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık ücretler üzerinden gelir (stopaj) vergisi matrahı bulunur ve bu tutar üzerinden belirtilen oranlarda gelir vergisi hesaplanır.

Gelir (stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergisinde artırımda bulunması durumunda ayrıca gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmuş olması şartı aranmaz. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. ve 30.

maddeleri kapsamında dağıtılan kar paylarına istinaden matrah artırımında bulunması durumunda, kurumlar vergisi yönünden de matrah artırımında bulunması şarttır.

-Daha Önceki Yapılandırma Kanunlarında 2018 ila 2020 Dönemlerine İlişkin Matrah Artırımında Bulunan Şirketlerin 7440 Sayılı Kanun Kapsamında Aynı Dönemlere İlişkin Matrah Artırımı Yapması Karşısındaki Durumu

7143 ve 7326 sayılı Kanunlar 2018 ila 2020 dönemleri için mükelleflere matrah artırımı imkanı sunmuştur. Aynı dönemler için 7440 sayılı Kanun'da da düzenlemeler yapılmış olması önceki Kanunlara göre matrah artırımlı mükellefler için yeni Kanun'un hükümlerinden nasıl yararlanılacağı hususunda tereddüt oluşturabilecektir. Uygulamada tereddüt yaratabileceği değerlendirilen hususlardan biri 2018, 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin olarak 7143 veya 7326 sayılı Kanunlar kapsamında kurumlar/gelir vergisi matrah artırımını yapmış olan mükelleflerin 7440 sayılı kanun kapsamında bu yıllara ilişkin olarak kar paylarına istinaden matrah artırımında bulunmak istemesi durumudur. 2018 ila 2020 yıllarına ilişkin olarak 7143 veya 7326 sayılı Kanunlar kapsamında kurumlar/gelir vergisi matrah artırımını yapmış olan mükelleflerin 7440 sayılı kanun kapsamında bu yıllara ilişkin olarak kar paylarına istinaden matrah artırımında bulunmak istemesi halinde, bu mükelleflerin kurumlar vergisi yönünden ayrıca matrah artırımında bulunması şartı aranmaması gerektiğini değerlendiriyoruz.

4.3. KDV'de Vergi Artırımı

KDV mükellefleri, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri

beyannamelerindeki (ihtirazi kayıtla verilenler dahil) **hesaplanan KDV'nin yıllık toplamı üzerinden 2018 yılı için yüzde 3, 2019 yılı için yüzde 3; 2020 yılı için yüzde 2,5; 2021 yılı için yüzde 2 ve 2022 yılı için yüzde 2 oranından az olmamak üzere belirlenecek KDV'yi, vergi artırım olarak 31.05.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) beyan ederlerse, kendileri hakkında artırımda buldukları dönemlere ilişkin KDV incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacaktır.** Tecil-terkin uygulamasından faydalanan mükellefler için artırıma esas tutarın belirlenmesinde, tecil edilen vergiler hesaplanan vergiden düşülecektir.

Verilmesi gereken katma değer vergisi beyannamelerinden, en az üç döneme ait beyannamenin verilmiş olması halinde, bu yıla ait dönemlerden verilmiş olan beyannamelerdeki hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının ortalaması bir yıla iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık hesaplanan katma değer vergisi tutarı bulunur ve bu tutar üzerinden yukarıda belirtilen oranlara göre artırım tutarı hesaplanacaktır.

Hiç beyanname verilmemiş ya da bir veya iki döneme ilişkin beyanname verilmiş olması halinde, **ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle kanun hükmünden yararlanılabilecektir.** Bu durumda olan adi ortaklık, kollektif ve adi komandit ortaklıklarda ortakların tamamının gelir veya kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmaları şarttır.

İlgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması, tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması veya diğer nedenlerle takvim yılının **bütün dönemlerinde hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması halinde**, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle kanun hükmünden faydalanabilecektir.

Katma değer vergisi mükelleflerinin, artırıma esas alınan ilgili yılın vergilendirme dönemlerinin tamamı için artırımda bulunmaları zorunludur.

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 vergi sorumlusu kapsamına alınan işlemler veya müteselsil sorumluluk kapsamındaki işlemlerle ilgili inceleme ve/veya tarhiyat hakkı saklıdır. Sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden yapılan incelemelerde artırım talebinde bulunulan dönemler için tarhiyat önerilemez.

Matrah artımı kapsamında ödenen katma değer vergisi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak nazara alınmayacak, ödenmesi gereken katma değer vergilerinden indirilmeyecek veya herhangi bir şekilde iade konusu yapılmayacaktır.

4.4. Vergi İncelemesi Devam Edenlerde Matrah Artırımı Uygulaması

Matrah veya vergi artırımında bulunulması, Kanunun yayımı tarihinden önce başlanmış vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel olmamakla birlikte, inceleme ve takdir işlemlerinin Kanunun yayımını izleyen **yedi iş günü içinde** sonuçlandırılması gerekecektir. Ancak artırımda bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin Kanunun yayımını izleyen yedi iş günü içinde sonuçlandırılmaması halinde bu işlemlere devam edilmez. Bu süre içerisinde sonuçlandırılan vergi incelemeleri ile ilgili tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri dikkate alınmaz.

İnceleme ve takdir sonucu matrah veya vergi farkı tespit edilmesi halinde, inceleme raporlarıyla, takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce artırımda bulunulmuş olması ve süresinde ödenmiş olması şartıyla inceleme veya takdir sonucu bulunan fark ilgili maddenin birinci ikinci ve üçüncü fıkralarıyla birlikte değerlendirilir. Buna göre, mükelleflerce matrah artırımı ya da vergi artırımı nedeniyle hesaplanıp ödenen tutar, inceleme raporuna ya da takdir komisyonu kararına istinaden tarh edilecek tutardan düşük ise aradaki fark mükelleften tahsil edilecektir. İnceleme veya takdir işlemlerinin sonuçlandırılmasından maksat inceleme raporları veya takdir komisyonları kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesidir.

5. İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesi

İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar ile kayıtlarda yer aldığı halde

işletmede bulunmayan mallara, kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklara ilişkin düzeltmeler yapılabilecektir.

5.1. İşletmede Mevcut Olduğu Halde Kayıtlarda Yer Almayan Emtia, Makine, Teçhizat ve Demirbaşlar

Mükellefler, işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel ile 31.05.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebileceklerdir. Bildirime dahil edilen kıymetler için amortisman ayrılmayacaktır.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydederler.

İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almadığı beyan edilen; makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların rayiç bedeli üzerinden **tabi olduğu oranların yarısı** esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek, beyanname verme süresi içinde ödenir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar

üzerinden ödenen bu vergi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir, ancak iadeye konu edilmez.

Beyan edilen mallar özel tüketim vergisi konusuna giriyorsa, beyan eden ve alış belgelerini ibraz edemeyen mükelleflerin, bu malların beyan tarihindeki miktarı ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan özel tüketim vergisini, beyanname verme süresi içinde ayrı bir beyanname ile beyan ederek aynı süre içinde ödemeleri gerekmektedir.

5.2. Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Bulunmayan Emtia, Makine, Teçhizat ve Demirbaşlar

Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dahil), kayıtlarında yer aldığı halde işletmelerinde mevcut olmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını, 31.05.2023 tarihine kadar, emtialar bakımından aynı nev’iden emtialara ilişkin cari yıl kayıtlarına göre tespit edilen gayrisafi kar oranını, makine, teçhizat ve demirbaşlar bakımından kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedellerini dikkate alarak **fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle** kayıt ve beyanlarına intikal ettirebilirler.

Gayrisafi kar oranının cari yıl kayıtlarına göre tespit edilemediği hallerde, mükellefin bağlı olduğu meslek odalarının belirleyeceği oranlar esas alınır.

Bu hükme göre ödenmesi gereken katma değer vergisi, ilk taksit beyanname verme süresinde, diğerleri takip eden birinci ve ikinci ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir.

5.3. Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Bulunmayan Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacaklar

Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar da kayıtlarda düzeltilebilecektir.

Böylelikle, bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31.12.2022 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini 31.05.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebilecekler, yani bu alacakları silebileceklerdir.

Bu kapsamda beyan edilen tutarlar üzerinden **yüzde 3 oranında** hesaplanan vergi, beyanname verme süresi içinde ödenecektir.

Ödenen bu vergiler, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmez; beyan edilen tutarlar ve ödenen vergiler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Bu fıkra uyarınca beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmaz.

6. Yapılandırma Başvurusu ve Ödeme

Yapılandırma Kanunu'ndan yararlanmak isteyen borçluların;

31.05.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) ilgili idareye başvuruda bulunmaları,

Hazine ve Maliye Bakanlığına, Ticaret Bakanlığına, Sosyal Güvenlik Kurumuna, İl özel idarelerine, belediyelere ve YİKOB'İara bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ilk taksitini 31.05.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil), diğer taksitlerini ise bu tarihi takip eden aylık dönemler halinde azami **kırk sekiz eşit taksitte** ödemeleri gerekmektedir.⁶

Matrah ve vergi artırımının 31.05.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) bu maddede öngörülen şekilde yapılması, **hesaplanan veya artırılan gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin, peşin veya ilk taksiti yukarıda belirtilen sürelerde başlamak üzere aylık dönemler halinde azami on iki eşit taksitte bu Kanunda belirtilen şekilde ödenmesi şarttır.** Bu vergilerin bu Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi halinde, ödenmeyen vergi tutarları ilk taksit ödeme süresinin son günü vade kabul edilerek 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsil edilir, ancak bu durumda matrah ve vergi artırımı hükümlerinden yararlanılamaz.

Hesaplanan tutarların tamamının ilk taksit ödeme süresi içinde peşin olarak ödenmesi halinde katsayı uygulanmaz ve;

- Fer'i alacaklar yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarların (bu Kanunun 4. maddesine göre

hesaplanan gecikme faizi dahil) %90'ının tahsilinden vazgeçilir.

- 31.12.2022 tarihinden (bu tarih dahil) önce verilen idari para cezalarından %25 indirim yapılır.

- Yapılandırma sonucu ödenecek alacağın sadece fer'i alaktan ibaret olması halinde fer'i alacak yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutardan (bu Kanunun 7.maddesinin dördüncü fıkrası kapsamındaki alacaklar hariç) %50 indirim yapılır.

Hesaplanan tutarların taksitle ödenmek istenmesi halinde, ilgili maddelerde yer alan hükümler saklı kalmak şartıyla borçluların başvuru sırasında on iki, on sekiz, yirmi dört, otuz altı veya kırk sekiz eşit taksitte ödeme seçeneklerinden birini tercih etmeleri şarttır. Tercih edilen taksit süresinden daha uzun bir sürede ödeme yapılamaz.

Hesaplanan tutarların taksitle yapılacak ödemelerinde ilgili maddelere göre belirlenen tutar;

- On iki eşit taksit için (1,09),
- On sekiz eşit taksit için (1,135),
- Yirmi dört eşit taksit için (1,18),
- Otuz altı eşit taksit için (1,27),
- Kırk sekiz eşit taksit için (1,36),⁷

katsayısı ile çarpılır ve bulunan tutar taksit sayısına bölünmek suretiyle aylık dönemler halinde ödenecek taksit tutarı hesaplanır. Bu Kanun hükümlerinden yararlanmak üzere

⁶ <https://vergiport.com/blog/7440-sayili-kanun-bazi-alacaklarin-yeniden-yapilandirilmesi-ile-bazi-kanunlarda-degisiklik-yapilmasina-dair-kanun> Erişim Tarihi: 30.03.2023

⁷ <https://vergiport.com/blog/7440-sayili-kanun-bazi-alacaklarin-yeniden-yapilandirilmesi-ile-bazi-kanunlarda-degisiklik-yapilmasina-dair-kanun> Erişim Tarihi: 30.03.2023

başvuruda bulunan borçlulara tercih ettikleri taksit süresine uygun ödeme planı verilir. Ancak, tercih edilen süreden daha kısa sürede ödeme yapılması halinde ödenecek tutar ilgili katsayıya göre düzeltilir.

SONUÇ

7440 sayılı Kanun ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi ve sigorta primleri başta olmak üzere kamuya olan yükümlülüklerinin yapılandırılması, matrah ve vergi artırımı imkânı ile bazı vergisel düzenlemeler yapılması sağlanmıştır.

Mevcut uygulamada daha önceki yapılandırmalardan farklı olarak cari dönemin de matrah artırımı kapsamına dâhil edilmiş olması, deprem sebebiyle getirilen ek verginin de istisna veya indirim olarak dikkate alınan cari dönem kazançları ile ilişkilendirilmiş olması göz önüne alındığında dönemi kapsanmamış mevcut beyanlarla ilgili vergi idaresinin kontrol mekanizmalarını daha detaylı ve çeşitlendirerek kurması gerektiğini ortaya çıkarmaktadır.

Bununla birlikte mevcut uygulamaya kar payı stopajlarına ilişkin olarak da artırım imkânı getirilmesi, kurumlar vergisi yönüyle incelenmeyeceği taahhüt edilen bir dönemin örtülü kar payı dağıtımını gereğiyle incelenmesinin önüne geçeceği için yaratılacak ihtilafların önlenmesi adına önemli bir gelişme olduğunu değerlendiriyoruz. Bu sebeple uygulamayı, incelenmeme sigortası olarak gören mükelleflerin hangi stopajlar yönüyle artırımda bulunması gerektiğine dair bir analiz yapılması faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği

2023/1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun İç Genelgesi

<https://vergiport.com/blog/7440-sayili-kanun-bazi-alacaklarin-yeniden-yapilandirilmesi-ile-bazi-kanunlarda-degisiklik-yapilmasina-dair-kanun> Erişim Tarihi: 30.03.2023

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/03/20230312-14.htm> Erişim Tarihi: 30.03.2023