

## HAKKINDA VERGİ İNCELEMESİ DEVAM EDEN MÜKELLEFLERİN 7326 SAYILI KANUN KAPSAMINDAKİ YAPILANDIRMA HAKKI DEVAM EDİYOR MU?

İsmail Hakkı YAKTI\*

### ÖZ

09.06.2021 tarihinde yürürlüğe giren “Af Kanunu” olarak nitelendirebileceğimiz 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırmasına İlişkin Kanunun 4. maddesine ait bir ila yedinci fıkralar ile getirilen vergisel avantajlar, Kanunun yayımdan önce vergi incelemesine alınmış olanlar için hala devam etmektedir. Kanunun yayımından önce haklarında vergi incelemesine başlanmış mükelleflerin, inceleme neticesinde adlarına vergi ve ceza tarh edilmesi durumunda; Kanunun 4. maddesinden faydalanmak suretiyle vergi ve cezaları yapılandırabilecektir. İşbu çalışmamızda söz konusu Kanun kapsamındaki yapılandırma şartları ifade edilip, mükelleflerin yerine getirmeleri gereken yükümlülükleri açıklanacaktır. Ayrıca 7326 sayılı Kanunun 4. maddesinin mükelleflere sağladığı mali avantajlar, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1 ve Ek 11. maddelerinde yer alan “Uzlaşma” ve 376. maddesinde yer alan “İndirim” müesseseleriyle karşılaştırılıp, idarenin alacağından vazgeçtiği, bir başka deyişle mükelleflerin ödemek durumunda kalmayacağı vergi ve ceza tutarlarına ilişkin bir örnek verilecektir.

**Anahtar Sözcükler:** 7326 Sayılı Kanun, Vergi İncelemesi Devam Eden Mükellefler, Yapılandırma Hakkı

### 1. GİRİŞ

7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun 03.06.2021 tarihinde Türkiye Büyük Meclisinde kabul edilip, Cumhurbaşkanının onayıyla 09.06.2021 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun, vergi dairesine ödenmemiş vergi ve diğer borçların tamamı ile bunlara bağlı gecikme zamları ve faizleri yerine Yİ-ÜFE (Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi) oranında güncelleme yapılarak hesaplanan borcun ödenmesini, matrah veya vergi artırımında bulunan ve şartları yerine getiren mükelleflere ilişkin olarak vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmamasını,

\* Vergi Müfettişi

dava konusu yapılan; vergi tarhiyatları, vergi cezaları ve idari para cezaları gibi ihtilaflarının sulh yoluyla sonlandırılmasını, vergi incelemesi ve takdir işlemleri devam eden alacakların yapılandırılması gibi bir çok imkan ve kolaylıklar getirmiştir.

Getirilen kolaylıkların bir çoğundan faydalanmak için başvuru 30.09.2021 tarihinde son bulmuş olup, vergi incelemesi hâlihazırda devam eden mükellefler için, inceleme sonucunda tarh edilecek vergi ve cezalar için anılan Kanun kapsamında yapılandırma belirli şartlar dahilinde devam etmektedir.

Şöyle ki; 7326 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinde; Kanunun yayım tarihinden önce başlanılan vergi incelemelerine matrah ve vergi artırımına ilişkin madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edileceği, inceleme neticesinde ise tarh edilen vergi ve cezaların mükelleflerin başvurmaları halinde yapılandırılacağı, yapılandırma sonucunda devletin vergi, ceza ve bunlardan doğan ferî alacakların tahsilinden belirli oranlarda vazgeçeceği hüküm altına alınmıştır. Devlet salınan vergilerden, kesilen cezalardan ve bunlardan doğan gecikme faizi ve gecikme zammının büyük bir kısmından vazgeçeceğini ilan etmiştir.

## 2. KAPSAM VE ŞARTLAR

7326 sayılı Kanunun yapılandırmaya ilişkin hükümlerinden faydalanabilme şartları ve mükellefler tarafından yapılması gerekenleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

### 2.1. İncelemeye Başlama Tarihi

Söz konusu madde kapsamında yapılandırma başvurusunda bulunabilmek için gerekli olan ilk şart, hakkında vergi incelemesi olan mükelleflerin incelenmesine 09.06.2021 tarihinden önce başlanmasıdır. Bir başka deyişle; 09.06.2021 tarihi dâhil olmak üzere söz konusu tarihten sonra vergi incelemesine başlanılan mükellefler madde hükmünden yararlanamayacaklardır.

7326 sayılı Kanun incelemeye başlama tarihinin tespitinde Vergi Usul Kanununun 140. maddesine atıf yapmıştır. Söz konusu 140. maddenin düzenlenmesine ilişkin ayrıntılı hükümler Vergi Denetim Kurulunun “*Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*”inde mevcut olup, anılan Usul Kanunu maddesi ve Yönetmelik maddeleri gereği incelemeye esas itibarıyla incelemeyi gerçekleştiren inceleme elamanı ile mükellef

nezdinde tanzim edilen tutanakla başlanılır. Bu durumda incelemeye başlama tarihi olarak tutanağın mükellefçe imzalandığı tarih esas alınır. Bir diğer durumda ise inceleme elemanı çeşitli sebeplerden (*davete icabet edilmemesi, imzadan imtina, mükellefe ulaşılamaması gibi*) ötürü mükellef gıyabında incelemeye başlayabilmektedir. Bu durumda ise incelemeye başlama tarihi olarak gıyapta düzenlenen incelemeye başlama tutanağının mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınacaktır.

## 2.2. Dilekçe ile Başvuru

İnceleme neticesinde tarh edilen vergi ve cezalar için tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde 7326 sayılı Kanuna ek yapılmış olan EK:4/A dilekçesi ile vergi dairesine başvurulması gerekmektedir. EK:4/A dilekçesine vergi/ceza ihbarname bilgilerini doldurarak; ihbarnameyi düzenleyen vergi dairesine başvurabilirler, mükellefler başvurularını gerek vergi dairelerine giderek gerekse interaktif vergi dairesi aracılığıyla elektronik ortamda yapabileceklerdir.

## 2.3. Kanun Yollarına Başvurmama

Mükellefler vergi dairelerine başvurarak; inceleme neticesinde adlarına tarh edilen vergi ve cezaları dava konusu etmeyeceğini, Vergi Usul Kanununda yer alan uzlaşma hükümlerinden faydalanmayacağını, yine aynı şekilde anılan Kanunda yer alan indirim müessesesinden faydalanmayacağı taahhüttü altına girmektedir. Aksi takdirde mükellefler 7326 sayılı Kanun kapsamında yapılandırmadan yararlanamayacak duruma geleceklerdir.

## 2.4. Şikâyetle Bulunmama

7326 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunulan mükellefler; yapılandırmak istedikleri vergi ve cezalar için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 124 üncü maddesi kapsamında idareye, dilekçe ve başvuru hakkı kapsamında Kamu Denetçiliği Kurumu ve Türkiye Büyük Millet Meclisi Dilekçe Komisyonu dâhil herhangi bir mercie başvurmaması gerekmektedir.

Bir başka deyişle; mükellefler şayet 7326 sayılı Kanununun 4 üncü maddesi gereğince yapılandırma için vergi dairelerine dilekçe vermişse, şikâyet ya da başka bir ad altında kamu idarelerine gitmeleri, başvuruları halinde başvuruları dikkate alınmayacak, başvuruları nedeniyle herhangi bir işlem tesis edilmeyecektir.

## 2.5. Ödeme

Mükellefler vergi ve cezaları bahsedildiği üzere dilekçe ile 7326 sayılı Kanunun 4. maddesi kapsamında yapılandırdıkları zaman; yapılandırılan borçlarını peşin ve 6 eşit taksit ile ödeyebilmektedirler. Yapılandırmanın geçerliliğini koruması ve/veya bozulmaması için taahhüt edilen ödemelerin kanuna uygun surette yapılması gerekmektedir.

Kanuna uygun suretten kastedilen ise;

- Eğer mükellefler peşin ödemeyi seçmişlerse; en geç vade tarihinde yapılandırma neticesinde hesaplanan borç miktarının tamamını ödemesi gerekmektedir.
- Şayet 6 eşit taksit ile ödeme seçeneği seçilmişse; ilk ikisinin süresinde ve tam olarak ödenmesi koşuluyla, kalan taksitlerden; bir takvim yılında en fazla iki taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi yapılandırma ihlali sayılmayacak olup, ödenmeyen ve eksik ödenen taksit tutarları geç ödeme zammıyla birlikte en geç borcun son taksitine ait vade tarihinde ödenmesi gerekmektedir.

Bir başka deyişle; taksitlendirilen borcun; ilk iki taksit en geç vadesinde eksiksiz bir şekilde ödenecek, kalan taksitlerden ise bir takvim yılında en fazla iki taksiti eksik ödeyebilme ve/veya süresinde ödememe gibi durumlar yapılandırmayı bozmayacak olup, eksik ödenen ve ödenmeyen taksitler(ilk iki taksit dışında kalanlardan) geç ödeme zammıyla yapılandırmanın son taksit vadesine kadar ödenmesi gerekecektir.

## 3. SAĞLANAN AVANTAJLAR

Mükelleflerin 7326 sayılı Kanunun 4. maddesine istinaden yapılandırma başvurusu yapmaları halinde, idarenin tahsilinden vazgeçtiği alacaklarını;

- Tarh edilen verginin %50'si,
- Vergi aslına bağlı olan (vergi ziyai) cezaların tamamı,
- Vergi aslına bağlı olmayan cezaların (usulsüzlük ve özel usulsüzlük) %75'i,
- Vergi aslı için Kanun'un yayımı tarihine kadar hesaplanan gecikme faizinin tamamı,

olarak ifade etmemiz mümkündür.

### 3.1. Mükelleflerin Ödeyeceği Tutarlar

Anılan madde kapsamında başvuran mükelleflerin adlarına tarh edilen vergi ve cezalar için ödeyeceği tutarlar aşağıdaki gibidir:

- Tarh edilen verginin %50'sini,
- Gecikme faizi yerine Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar hesaplanan Yİ- ÜFE tutarını,
- Kanun'un yayımlandığı tarihten sonrası için hesaplanacak gecikme faizini,
- Vergi aslına bağlı olmayan (usulsüzlük ve özel usulsüzlük) cezanın %25'ini,

Ödemek koşulu ve diğer şartları da yerine getirmek kaydıyla madde kapsamında yararlanmış olacaktır.

### 3.2. Konuyla İlgili Örnek

Mükelleflerin ödeyeceği ve idarenin alacağından vazgeçtiği tutarları bir örnek ile pekiştirmek gerekirse;

**Örnek:** Hakkında 09.06.2021 tarihinden önce vergi incelemesine başlanılan HY A.Ş' nin incelenmesi 01.01.2022 tarihinde son bulmuş ve mükellef hakkında düzenlenen Vergi İnceleme Raporları vergi dairesine gönderilmiştir. Mükellef HY A.Ş için vergi inceleme raporlarında 2019 yılı kurumlar vergisi için 100.000 TL tarh edilmesi bir kat da vergi ziyai cezası kesilmesi istenmiştir. Bunun dışında 2019 için 50.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmesi istenmiştir. Düzenlenen ihbarnameler mükellef kuruma 10.01.2022 tarihinde tebliğ edilmiştir.

**Tablo 1. Vergi İnceleme Raporuna Göre Tarhi İstenen Vergi ve Cezalar**

Dönem	Tarh Edilen Kurumlar Vergisi	Kesilen Vergi Ziyai Cezası	Özel Usulsüzlük Cezası
2019	100.000 TL	100.000 TL	50.000 TL

Mükellef 20.01.2022 tarihinde 7326 sayılı Kanun kapsamında EK:4/A dilekçesi ile adına tarh edilen vergi ve cezalar için yapılandırma talebinde bulunmuştur. Mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin vergi ve cezaları yapılandırması neticesinde idarenin vazgeçtiği ve mükellefin ödemesi gereken tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

**Tablo 2. Vazgeçilen ve Ödenmesi Gereken Tutar**

	Tarh Edilen Kurumlar Vergisi	Kesilen Vergi Ziyat Cezası	Özel Usulsüzlük Cezası
Tahsilinden Vazgeçilen Tutar	50.000 TL	100.000 TL	37.500,00 TL
Ödenmesi Gereken Tutar	50.000 TL	0,00 TL	12.500,00 TL

Mükellefin peşin ödemeyi seçmesi durumunda;

Tarh edilen 100.000 TL'lik kurumlar vergi aslı için 50.000 TL ve vergi aslı olan 100.000 TL için hesaplanması gereken gecikme faizi yükünden ve vergi ziyat cezasının tamamından ve özel usulsüzlük cezasının %75'i olan 37.500 TL gibi bir yükten kurtulmuş olacak, yalnızca 50.000 TL kurumlar vergisi ve 12.500 TL özel usulsüzlük cezası, 50.000 TL kurumlar vergisi aslının gecikme faizi yerine yurtiçi ÜFE\*\*'ye göre hesaplanan tutarı ve 50.000 TL için Kanunun yayım tarihinden ihbarname için dava açma süresinin son gününe kadar hesaplanacak gecikme faizi\*\* tutarını ödeyecektir.

(\*) 2019 yılı kurumlar vergisinin normal vade tarihi olan 30.04.2020 tarihinden Kanunun yayım tarihi olan 09.06.2021 tarihine kadar 50.000 TL kurumlar vergisi için hesaplanan tutar; (\*\*) 50.000 TL kurumlar vergisi için 09.06.2021 tarihinden 09.02.2022 tarihine (ihbarnamenin tebliği üzerine dava açma süresinin son gününe) kadar gecikme zammı oranındaki gecikme faizini ifade etmektedir)

6 taksitle ödeme;

Mükellefyine aynı şekilde gecikme faizi yükü, vergi ziyat cezasının tamamı, vergi aslının %50'sinden ve özel usulsüzlük cezasının %75'ini ödemeyecek olup, yalnızca vergi aslı için 50.000 TL ve vergi aslı için hesaplanan yurtiçi ÜFE'ye göre hesaplanan gecikme faizi ve özel usulsüzlük cezası için 12.500 TL ödeyecektir.

Mükelleflerin en çok dikkat etmeleri gereken konu ise yapılandırılan borcun vade tarihleri ve ilk iki taksiti her hâlükârda eksiksiz ve en geç vade günlerinde ödemeleri, ilk iki taksit dışında ise, bir takvim yılı içinde ikiden fazla taksit ödemesinde gecikme yaşamamalarıdır. Nihai olarak yapılandırmanın geçerli olması ve ihlal yaşanmaması için ise; ilk iki taksit eksiksiz ve en geç vade gününde ödenmeli, bunun dışında kalan taksitlerden en fazla 2 taksit için gecikme yaşanmalıdır. Bu halde dahi ilk iki taksit dışında kalan ve gecikme yaşanan taksitlerin yapılandırılan borcun son taksitine ait vade gününde geç ödeme zammıyla birlikte ödenmesi gerekmektedir.

#### 4. 7326 sayılı Kanunun 4. Maddesi İle Uzlaşma ve İndirim Müesseselerinin Karşılaştırılması

7326 sayılı Kanunun 4. maddesinin getirdiği avantajları, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan uzlaşma ve indirim müesseseleriyle karşılaştırdığımızda; kısa ve öz olarak şunları ifade edebiliriz:

Vergi Usul Kanunda tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki tür uzlaşma müessesesi vardır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Faaliyet Raporuna göre yapılan incelemeler neticesinde tarhiyat öncesi uzlaşma ile idare ortalama olarak vergi aslından %3 ila 5 oranında, vergi ziyai cezalarında ise %80 - %81 oranında alacağından vazgeçip mükellefler ile uzlaştığı anlaşılmaktadır.

**Tablo 3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu Verileri**

Dönem	Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2016	402.224.048	384.614.612	821.598.182	160.720.602
2017	312.837.221	303.551.158	581.889.106	115.400.488
2018	232.857.773	225.035.135	419.055.049	78.272.795

Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise; Gelir İdaresi Başkanlığının Faaliyet Raporu verilerine göre yıllar itibarıyla idare ortalama olarak vergi aslından %5 ila %8 oranında, vergi cezalarında ise %82 ila %83 oranında alacağından vazgeçerek mükelleflerle uzlaşmıştır.

**Tablo 4. Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu Verileri**

Dönem	Başvuru Sayısı	Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
		Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2018	33.827	83.498.411,95	77.505.490,60	191.574.626,91	34.061.796,42
2019	43.564	130.487.509,84	125.123.495,99	275.988.683,69	48.937.093,84
2020	45.037	187.521.628,29	178.802.621,73	386.037.904,20	64.985.032,46

Vergi Usul Kanunda yer alan indirim müessesinde(VUK 376. madde) ise; tarh edilen vergi aslı için herhangi bir indirim söz konusu olmayıp, vergi ziyai ve özel usulsüzlük cezasında %50 oranında bir indirim söz konusu olacaktır. Ayrıca yine aynı madde hükmüne göre uzlaşması vaki olanlar için uzlaşılan

vergi ve cezaların %75'ini Vergi Usul Kanunda belirtilen surelerde ödemek suretiyle uzlaşılan ceza için %25 oranında indirim yapılmaktadır.

Uzlaşmada idarenin alacağından vazgeçtiği oranları bir miktar yükseltsek dahi, gerek uzlaşma gerek indirim müessesinin sağladığı avantajlar 7326 sayılı Kanunun getirdiği avantajların yanında daha az kalmaktadır. Dolayısıyla haklarında 09.06.2021 tarihinden önce vergi incelenmesine başlanılan mükellefler, inceleme neticesinde adlarına vergi tarh edilmesi, ceza kesilmesi halinde dava açma yoluna gitmeyeceklerse 7326 sayılı Kanunun 4. maddesinden faydalanmak çok daha karlı olacaktır.

## 5. SONUÇ

09.06.2021 tarihinden önce haklarında vergi incelemesine başlanılan mükellefler adlarına tarh edilen vergi ve cezalar için hâlihazırda 7326 sayılı Kanunun 4. maddesi uyarınca yapılandırmadan yararlanabilecektir. Özellikle dava yoluna gitmeyecek olan mükelleflerin mevcut uzlaşma ve indirim hükümleri de dikkate alındığında Af Kanunu kapsamında yapılandırmadan yararlanmaları kendi lehlerine olacaktır. Çünkü yapılandırma ile idarece tahsilinden vazgeçilen, bir başka deyişle mükelleflerin ödemek durumunda kalmayacağı tutar, gerek uzlaşma gerekse indirim müessesinin getirdiği avantajdan çok daha büyüktür.

## KAYNAKÇA

*213 sayılı Vergi Usul Kanunu.* (1961, 04 Ocak) Resmi Gazete (Sayı: 10703)

*7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun* (2021, 03 Haziran) Resmi Gazete (Sayı: 31506)

*Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7326 sayılı Kanun'un 1 Seri No.lu Genel Tebliği,* (2021, 14 Haziran), Ankara. Resmi Gazete (Sayı: 31511)

*Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu,* (Şubat 2019), Ankara : Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı

*Gelir İdaresi Başkanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporu,* (Şubat 2020), Ankara : Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı



*Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu* (Şubat 2021)., Ankara : Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı

GİB.(2022). Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/152799>, Erişim Tarihi: 04.03.2022

GİB.(2022). Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/7326\\_Rehber.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/7326_Rehber.pdf)

*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu*[t.y.] Ankara : Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü,

*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu* [t.y.], Ankara : Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü

*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu*[t.y] Ankara : Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü,

*Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.* (2011, 31 Ekim.) Resmi Gazete (Sayı: 28101)