

# HER DÖNEM KDV BEYANNAMESİ BULUNAN, ANCAK BAZI DÖNEMLERDE HESAPLANAN KDV Sİ BULUNMAYAN MÜKELLEFLERDE KDV ARTIRIMI<sup>1</sup>

VAT INCREASE PROVISIONS FOR TAXPAYERS WHO HAVE VAT DECLARATION AT EACH PERIOD BUT WHO DO NOT HAVE VAT CALCULATED EVERY PERIOD



Mehmet GÖKÇEN\*



Serhat YILMAZ\*\*

## ÖZ

Her dönem KDV beyannamesi bulunan, ancak her dönem hesaplanan KDV'si bulunmayan mükelleflerin, KDV artırımı hükümlerinden faydalanmasına yönelik; 7143 sayılı Kanun ile bu kanundan önce KDV artırımına yer verilen kapsamlı bir kanun olma özelliği taşıyan 6111 ve 6736 sayılı Kanunlar ile birlikte karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. İdari düzenlemeler ile vergilendirmede kanunilik, öngörülebilirlik, adalet, hukuk güvenliği ilkelerinin zedelenip zedelenmediği hususu irdelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** KDV Artırımı, Kanunilik, Öngörülebilirlik, Hukuk Güvenliği.

## ABSTRACT

For taxpayers who have VAT declaration at each period but who do not have VAT calculated every taxation period, benefit from VAT increase provisions; With Law No. 7143, this law has been evaluated comparatively with Laws 6111 and 6736, which have the feature of being a comprehensive law which is included in VAT increase. Administrative regulations and the question of whether taxation, foreseeability, justice and legal security principles are damaged is examined.

**Keywords:** VAT Increase, Legal, Predictability, Legal Security

\* Vergi Müfettişi

\*\* Vergi Müfettişi

<sup>1</sup> Bu yazıda yer alan görüşler tümüyle yazarlarına ait olup, hiçbir şekilde yazarların görev yaptığı Kurum'un görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

M.G.T.: 22.06.2018 / M.K.T.: 13.08.2018

## 1- GİRİŞ

Geçmişten günümüze gerek akademik gerekse de idari anlamda, vergiye gönüllü uyuma zarar verdiği, vergilemede adalet ve belirlilik ilkelerini göz ardı ettiği, vergi idaresinin uzun vadeli plan yapma imkânını ortadan kaldırdığı; bununla birlikte, ekonomik gelişmelere bağlı olarak tahsilatı artırdığı, ihtilafları azalttığı, birikmiş iş yükünü hafiflettiği gibi birçok alanda tartışma konusu olan **“yapılan-dırma/vergi barışı kanunları”** çoğu zaman toplum tarafından **“vergi affı”** olarak algılanmaktadır. Öyle ki, yıllar içerisinde bu tür kanun beklentileri, mükellef ve kamu borçluları ile vatandaşlar için bir **“rutin”** halini almıştır. Önceki yıllarda olduğu gibi, 2000’li yılların başından itibaren birbiri ile çoğu zaman benzerlikler gösteren 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu;<sup>2</sup> 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun,<sup>3</sup> 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,<sup>4</sup> 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun<sup>5</sup> gibi kapsamlı yapılandırma/vergi barışı kanunları örnek verilebilir. Son olarak; 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, 18/05/2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile bir taraftan ülke ekonomisinin büyüme hızını desteklemek ve bu suretle kalkınmasını devam ettirmek amacıyla dünyadaki ekonomik ve politik riskler ile yakın coğrafyamızda yaşanan bölgesel olayların vatandaşlarımız üzerinde oluşturması muhtemel etkisini bertaraf etmek ve müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli bir şekilde odaklanmalarına imkân sağlamak amaçlanırken; diğer taraftan, **ihhtilafların sulh yoluyla sonlandırılması** ve vergi incelemesinde olan konuların dava yoluna gidilmeksizin çözümlenmesi, **vergilemede öngörülebilirlik artırılarak** geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili **olası risklerin ortadan kaldırılması**, kanunun gerekçesini oluşturmuştur.

Çalışmanın temelini oluşturan KDV artırımı müessesesi, 7143 sayılı Kanun ile bu kanundan önce KDV artırımına yer verilen kapsamlı bir kanun olma özelliği taşıyan 6111 ve 6736 sayılı Kanunlar ile birlikte karşılaştırmalı olarak değerlendirilecek; bu bağlamda her dönem KDV beyannamesi bulunan, ancak her dönem hesaplanan KDV’si yani KDV matrahı bulunmayan mükelleflere yönelik idari düzenlemeler “vergilemede kanunilik, öngörülebilirlik, adalet, hukuk güvenliği ilkeleri” çerçevesinde irdelenecektir.

## 2- KONUYA İLİŞKİN MEVZUAT DÜZENLEMELERİ

Matrah ve vergi artırımı, mükelleflerin beyan ettikleri matrah veya vergileri 7143 sayılı Kanun, 6736 sayılı Kanun, 6111 sayılı Kanun gibi özel kanunlarda yer alan miktar ve oranlarda artırmaları, bunun sonucunda ilgili dönem ve vergi türleri için incelenme riskinden kurtulmalarını, böylece hem idarenin ve yargı mercilerinin (incelemeler neticesinde oluşan/oluşabilecek ihtilaflar nedeniyle) iş yükünü azaltan, hem de mükelleflerin geçmiş muhtemel hatalarından bir bütün halinde sıyrılmasını sağlayan bir müessesedir.

<sup>2</sup> 27.02.2003 tarih ve 205033 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 22/11/2008 tarihli ve 27062 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 25/02/2011 tarihli ve mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> 19/8/2016 tarihli ve 29806 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

Matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümlerin yer aldığı 7143, 6736 ve 6111 sayılı Kanunlar, yazım teknik ve metinleri ile gerekçeleri neredeyse aynıdır. Bununla birlikte; söz konusu kanunların uygulama ve idari düzenlemeler ile önemli ayrışma noktaları da bulunmaktadır. 7143 sayılı Kanunu kendinden önceki benzer kanunlardan ayıran belki de en önemli özelliği matrah ve vergi artırımları sonucu ortaya çıkan vergilerin “ödenme şartı” getirmesidir.

## 2.1- 6111 Sayılı Kanunda KDV Artırımı

6111 sayılı Kanunun 7'nci maddesinde KDV artırımına ilişkin hükümlere yer verilmesi ile katma değer vergisi (KDV) mükelleflerinin 2006, 2007, 2008 ve 2009 yılları için maddede belirtildiği şekilde vergi artırımında bulunmaları halinde, artırımda bulundukları dönemler için (madde hükmünde belirtilen durumlar hariç olmak üzere) haklarında KDV yönünden vergi incelemesi ve tarhiyatına muhatap tutulmamaları imkânı sağlanmaktadır. Bu Kanunda; hiç beyanname verilmemesi ya da bir veya iki döneme ilişkin beyanname verilmiş olması halinde (7/2-b), verilmesi gereken katma değer vergisi beyannamelerinden en az üç döneme ait beyannamenin verilmiş olması halinde (7/2-a), ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması halinde (7/2-c) KDV artırımının ne şekilde yapılacağı ayrı ayrı belirlenmiştir.

6111 sayılı Kanunun 7'nci maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendinde *“İlgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması halinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle bu maddeden yararlanılır. Şu kadar ki, ilgili takvim yılı içinde yukarıdaki işlemlerin yanı sıra vergiye tabi işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükelleflerin bu madde hükmüne göre ödemeleri gereken katma değer vergisi tutarı, yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanacak % 18 oranındaki katma değer vergisi tutarından aşağı olamaz. Bu kapsama giren mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi için matrah artırımında bulunmamaları halinde bu madde hükmünden yararlanamaz.”* hükmü yer almaktadır.

6111 sayılı Kanunun uygulanmasına ilişkin 1 seri No.lu Genel Tebliğde;<sup>6</sup> *“Yıl içindeki beyannamelerinin tamamını vermekle birlikte, beyannamelerin sadece bir veya birkaçında hesaplanan vergisi bulunup diğer dönemlerde bulunmayan mükelleflerin artırım talebinde bulunmaları halinde, hesaplanan vergi bulunan beyannamelerindeki hesaplanan vergiler toplanacak ve bu toplama, ilgili yıl için öngörülen artırım oranı uygulanarak artırım tutarı hesaplanacaktır. Ancak bu tutar, mükellefin gelir/kurumlar vergisi matrah artırımına %18 oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutardan küçük olursa büyük olan tutar dikkate alınacaktır. Bu kapsama giren mükelleflerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmaları zorunludur.”* şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 sayılı Kanun İç Genelgesi (seri No: 2011/4)<sup>7</sup> ile *istisna veya tecil-terkin kapsamındaki işlemleri dışındaki nedenlerle beyannamelerinde hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükelleflerde katma değer vergisi artırımını açıklığa*

<sup>6</sup> 12/03/2011 tarihli ve 27872 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

kavuşturulmuş ve “mükelleflerin artırımda bulunmak istedikleri yılda işlemlerinin bulunmaması veya işlemlerinin tamamının verginin konusuna girmemesi gibi nedenlerle beyannamelerinde hesaplanan KDV bulunmaması söz konusu olabilmektedir... *Mükelleflerin, artırımda bulunacakları yıl içindeki dönemlere ilişkin verdikleri beyannamelerin bir kısmında hesaplanan vergi bulunuyor, diğer kısmında belirtilen nedenlerle hesaplanan KDV yer almıyorsa katma değer vergisi artırım, 6111 sayılı Kanunun 7/1 inci maddesine göre yapılacaktır. Buna göre, sözü edilen mükellefler, hesaplanan KDV bulunan beyannamelerinde yer alan hesaplanan KDV tutarlarını toplayacak, çıkan toplama ilgili yıl artırım oranını uygulamak suretiyle katma değer vergisi artırım tutarını hesaplayacaklardır. Bu şartları taşıyan mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından matrah artırma ve karşılaştırma yapma zorunlulukları bulunmamaktadır.*” denilmiştir.

Neticede; 6111 sayılı Kanuna göre, her dönem KDV beyannamesi bulunan, ancak her dönem hesaplanan KDV'si yani KDV matrahı bulunmayan mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi bakımından **matrah artırma ve karşılaştırma yapma zorunlulukları bulunmadan KDV artırımında bulunabileceklerdir.**

## 2.2- 6736 Sayılı Kanunda KDV Artırımı

6111 sayılı Kanunda olduğu gibi 6736 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında KDV artırımına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu Kanun hüküm ve metinleri kendinden önceki 6111 sayılı Kanun ile bir iki kelime değişikliği olmakla beraber esasta aynıdır.

6736 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasının (b-3) bendinde “*İlgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması halinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle bu fıkradan yararlanılır. Şu kadar ki, ilgili takvim yılı içinde bu alt bentte belirtilen durumların yanı sıra vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükelleflerin bu fıkra hükmüne göre ödemeleri gereken katma değer vergisi tutarı, yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanacak %18 oranındaki katma değer vergisi tutarından aşağı olamaz. Bu kapsama giren mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi için matrah artırımında bulunmamaları halinde bu fıkra hükmünden yararlanamaz.*” hükmü yer almaktadır.

6736 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 1 seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 sayılı Kanun Genel Tebliği<sup>8</sup> ile belirlenmiştir. Bu Tebliğin, konumuza ilişkin örnek ve açıklamaları da 6111 sayılı Kanun Tebliği ile aynıdır.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 sayılı Kanun İç Genelgesi (seri No: 2017/2) ile her dönem KDV beyannamesi bulunan, ancak her dönem hesaplanan KDV'si yani KDV matrahı bulunmayan mükelleflerin KDV artırımını nasıl yapacakları açıklığa kavuşturulmuştur. İç Genelgenin gerekçesi; “*Bakanlığımıza intikal eden olaylardan KDV artırımında bulundukları yılların bazı dönemlerinde hesaplanan KDV'si bulunmayan mükelleflerin ilgili yıllar için gelir veya kurumlar vergisinden matrah artırımında bulundukları ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin*

<sup>8</sup> 23/08/2016 tarihli ve 29810 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

*Kanunun (5/3-b-3) maddesi kapsamında 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına ilişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliğ eki (Ek:17) bildirimini vererek KDV artırımında bulunması gerekirken, 6736 sayılı Kanunun (5/3-a) maddesi kapsamında 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliğ eki (Ek:14) bildirimini vererek artırımda bulundukları anlaşılmıştır.” şeklinde belirtilmiş olması, konunun ilgililerce de herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır olmadığını göstermektedir. Kaldı ki, 6736 sayılı Kanunun yayım tarihi ile mükelleflerin KDV artırımını çok önceden yaptıkları göz önünde bulundurulduğunda, İç Genelge ile konuya açıklık kazandırılmasının; vergilemede öngörülebilirlik ve olası risklerin ortadan kaldırılması açısından değerlendirilmesi gerekir.*

Neticede; 6736 sayılı Kanuna göre, her dönem KDV beyannamesi bulunan, ancak her dönem hesaplanan KDV'si yani KDV matrahı bulunmayan mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi bakımından **matrah artırmadan ve karşılaştırma yapmadan KDV artırımında bulunamayacaktır.**

KDV artırımında bulunan bu kapsamdaki mükellefler, artırdıkları gelir veya kurumlar vergisini KDV artırımları ile karşılaştırmazlar ise 6736 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin 11'inci fıkrası “...*matrah veya vergi artırımı ile ilgili olarak doğru beyan yapılmaması veya vergi hataları nedeniyle eksik tahakkuk eden vergiler, ilk taksit ödeme süresinin sonunda tahakkuk etmiş sayılır ve bu Kanunda açıklandığı şekilde tahsil edilir.*” hükmü gereğince yeniden tarhiyata muhatap olacaklar/olmuşlardır.

### **2.3- 7143 Sayılı Kanunda KDV Artırımı**

7143 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında KDV artırımına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu Kanun hüküm ve metinleri kendinden önceki 6736 sayılı Kanun ile aynıdır.

7143 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (seri No: 1)<sup>9</sup> ile belirlenmiştir. Söz konusu tebliğin KDV artırım bölümünde yer alan 25 No.lu örnekte konu ele alınmış ve her dönem KDV beyannamesi bulunan, ancak her dönem hesaplanan KDV'si yani KDV matrahı bulunmayan mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi bakımından **matrah artırmadan ve karşılaştırma yapmadan KDV artırımında bulunamayacağı ifade edilmiştir.** Bu Tebliğin, açıklamaları da 6111 ve 6736 sayılı Kanun Tebliğleri ile çok az farklılık göstermiş olup açıklamaların esası aynıdır.

### **3- KONUNUN VERGİLENDİRME İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Denetim ve inceleme; devletin en temel hak ve ödevlerinden olup, aynı zamanda, vergi düzeninin de içerisinde yer aldığı kamu düzeninin tesisinde belki de en önemli mekanizmalarındandır. Bu sorumluluğun gereği gibi yerine getirilmemesinin birçok probleme sebebiyet verebileceği izahtan varestedir. Bununla birlikte; denetim yetki ve sorumluluğunun yerine getirilmesi, özellikle ekonomik kriz ve buhran dönemlerinde yoğun vergi inceleme süreçlerinin işletilmesi, vergi mükelleflerinin bulundukları zor durumu daha da ağırlaştırabilmekte, bu nedenle de sık sayılabilecek aralıklarla mükellefleri rahatlatmaya yönelik uygulamalara başvurulmaktadır. Diğer taraftan hangi sebeple olursa olsun vergi affı ve incelemeden vazgeçme gibi uygulamalar uzun vadede birçok problemin kaynağını teşkil etme potansiyeline sahiptir.

<sup>9</sup> 26/05/2018 tarihli ve 30432 (1.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Anayasa'nın "Vergi ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinde, vergi, resmi, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin temel ilkeleri düzenlenmiş; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, kaldırılacağı belirtilmiştir.

Vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasayla düzenlenmesi Anayasa gereğidir. Buna göre; vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi Anayasa uyarınca zorunludur.

Hukuk devletin ve verginin yasallığı ilkesinin temel özelliklerinden biri "belirlilik" tir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını ifade eder. Buna göre, yasal düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gerekmektedir. Yasa kuralı, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmelidir. "Öngörülebilirlik şartı" olarak nitelendirilen bu ilkeye göre, yasanın uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi bireyleri keyfi ve öngöremeyecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkla yazılmalıdır. Belirlilik, yükümlülerin hukuki güvenliğini korumakla birlikte aynı zamanda vergi idaresinde istikrarı da sağlamaktadır.<sup>10</sup>

Hukuk devletin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ortak değerdir. Kural olarak hukuk güvenliği kanunların geriye yürütülmemesini zorunlu kılar. "Kanunların geriye yürütmezliği" olarak adlandırılan bu ilke uyarınca, kanunlar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır. Geçmiş, yeni çıkarılan bir kanunun etki alanı dışında kalır. Bu nedenle, sonradan yürürlüğe giren kanunların geçmiş ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindendir.

Hukuk güvenliği ilkesi, aynı zamanda eski kanun döneminde oluşmuş ve tamamlanmış hukuki durumların korunmasını gerektirmektedir. Kanunların geçmişe yürütülme yasağıyla, geçmiş dönemde yürürlükte bulunan kanunlara uygun olarak oluşmuş kazanılmış hakların korunması sağlanmaktadır. Bununla beraber, geçmişe yürüme yasağı mutlak bir kural değildir. Geçmişe yürüme yasağının amacı, kişilerin hukuka olan güvenini korumak olduğuna göre, kişilere yükümlülük yüklemeyen aksine, kişiler lehine elverişli durumlar doğuran ve kişilere menfaat sağlayan düzenlemelerin geçmişe yürütülmesine herhangi bir engel bulunmamaktadır.<sup>11</sup>

#### 4- KONUYA İLİŞKİN ÖRNEK

(ABC) A.Ş. 2016 yılı için KDV artırımında bulunmak istemektedir. Söz konusu mükellef 2016 yılı tüm dönemlerinde KDV beyannamesi vermekle birlikte bazı dönemlerde vergiye tabi işlemleri bulunmaması nedeniyle hesaplanan KDV'si bulunmamaktadır. Ayrıca ilgili yıldaki işlemleri KDV'den müstesna veya tecil-terkin uygulaması kapsamında değildir.

<sup>10</sup> Anayasa Mahkemesi Esas: 2016/1; Karar: 2017/81.

<sup>11</sup> Anayasa Mahkemesi Esas: 2014/177; Karar: 2015/49.

Mükellef, aynı takvim yılı ile ilgili olarak 400.000 TL kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmuştur. 2016 yılı KDV artırım oranı %2'dir. Mükellefin 2016 yılı beyan durumu her bir dönem itibarıyla aşağıdaki gibidir.

| Dönem         | Hesaplanan KDV Beyanı |
|---------------|-----------------------|
| Ocak          | Hesaplanan KDV YOK    |
| Şubat         | 25.000,00             |
| Mart          | 30.000,00             |
| Nisan         | Hesaplanan KDV YOK    |
| Mayıs         | 22.000,00             |
| Haziran       | 43.000,00             |
| Temmuz        | Hesaplanan KDV YOK    |
| Ağustos       | 18.000,00             |
| Eylül         | Hesaplanan KDV YOK    |
| Ekim          | 32.000,00             |
| Kasım         | Hesaplanan KDV YOK    |
| Aralık        | Hesaplanan KDV YOK    |
| <b>Toplam</b> | <b>170.000,00</b>     |

Yukarıdaki örnekte verilen duruma ilişkin; 6111 sayılı Kanun uygulamasına göre, KDV artırım tutarı hesaplamasında gelir/kurumlar vergisi artırım tutarı ile kıyaslama yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Diğer taraftan 6736 ve 7143 sayılı Kanun uygulamalarına göre, KDV artırım tutarı hesaplamasında kurumlar vergisi artırım tutarı ile kıyaslama yapılması gerekmektedir. Buna göre KDV artırım tutarları karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

| KDV Artırım Tutarı                               | Hesaplama                                                            | Ödenecek KDV |
|--------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|--------------|
| <b>6111 Sayılı Kanun Uygulaması</b>              | $170.000 \times \%2 = 3.400,00$                                      | 3.400,00     |
| <b>6736 ve 7143 sayılı Kanunların Uygulaması</b> | $170.000 \times \%2 = 3.400,00$<br>$400.000 \times \%18 = 72.000,00$ | 72.000,00    |

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, KDV artırım tutarının 6111 sayılı Kanun ile 6736 ve 7143 sayılı Kanunlara göre ayrı ayrı hesaplanması neticesinde; mükellefin 6111 sayılı Kanuna göre ödeyeceği KDV tutarı 3.400,00 TL iken 6736 veya 7143 sayılı Kanunlara göre ise ödeyeceği KDV tutarı 72.000,00 TL olacaktır.

Örnekten anlaşılacağı üzere, idarenin 6111 sayılı Kanun uygulamasındaki görüşünü 6736 ve 7143 sayılı Kanunların uygulamalarında değiştirmesi neticesinde; mükellefin KDV artırımına ilişkin vergisel yükümlülüklerinde  $(72.000 - 3.400 =) 68.600$  TL farklılık/artış ortaya çıkmıştır.

## 5- SONUÇ

Hukuk devletleri vergilendirme işlemlerinde; hukuk güvenliği ilkesi, belirlilik ilkesi, kanunilik ilkesi, adalet ilkesi, öngörülebilirlik ilkesi ve diğer vergilendirme ilkelerini sağlamakla yükümlüdür.

Söz konusu ilkelerin sağlanması durumunda, vergilendirme işlemlerine ilişkin gerçek/tüzel kişilerin daha az direnç gösterecekleri ve vergiye uyumun artacağı beklenir.

Vergi barışı düzenlemeleri; ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılması, vergi incelemesinde olan konuların dava yoluna gidilmeksizin çözümlenmesi ve vergilemede öngörülebilirliğin artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır.

Her dönem KDV beyannamesi bulunan, ancak her dönem hesaplanan KDV'si yani KDV matrahı bulunmayan mükelleflere yönelik 6111 ve 6736 ile yürürlükteki 7143 sayılı Kanunların yasal düzenlemelerinin aynı olmasına rağmen, bu Kanunların ikincil mevzuat düzenlemelerinin farklı olduğu, bu farklılıklar nedeniyle mükelleflerin KDV artırımına ilişkin vergisel yükümlülüklerinde farklılıklar/ artışlar ortaya çıkabileceği değerlendirilmiştir.

İkincil düzenlemeler ile metinleri aynı söz konusu Kanunların uygulamalarına yön vermenin; vergilendirme işlemlerinde sağlanması gereken; hukuk güvenliği ilkesi, belirlilik ilkesi, kanunilik ilkesi, adalet ilkesi, öngörülebilirlik ilkesi ve diğer vergilendirme ilkelerini zedeleyeceği; amacı, risk ve ihtilafları azaltmak olan bu vergi barışı Kanunlarının uygulamaları sonucunda, mükellefler ile mali idare arasında yeni ihtilafların oluşabileceği düşünülmektedir.

#### **KAYNAKÇA**

- T.C. Anayasası
- 6111 sayılı Kanun
- 6736 sayılı Kanun
- 7143 sayılı Kanun
- 1 seri No.lu Genel Tebliğ (6111 sayılı Kanun)
- 1 seri No.lu Genel Tebliğ (6736 sayılı Kanun)
- 1 seri No.lu Genel Tebliğ (7143 sayılı Kanun)
- 6111 sayılı Kanun İç Genelgesi (seri No: 2011/4)
- 6736 sayılı Kanun İç Genelgesi (seri No: 2017/2)
- Anayasa Mahkemesi Esas: 2016/1; Karar: 2017/81
- Anayasa Mahkemesi Esas: 2014/177; Karar: 2015/49
- <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> , Erişim tarihi: 22 Haziran 2018