



GEÇİCİ VERGİ ile VERGİLERİN MAHSUBU ve İADESİ

*OFFSETTING AND REFUND OF PRE-PAID
(TEMPORARY) TAX WITH TAXES*

Burak DEMİRKAN^{*)}

ÖZET

Geçici vergi, gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen peşin bir vergi uygulamasıdır. Gelir vergisi mükellefleri, öncelikle ilgili hesap döneminin 3, 6, 9 ve 12 aylık mali tablolarını esas alarak geçici vergi dönem kazancını, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi hükmüne göre belirleyecek olup, geçici vergiye tabi kazançlarının tespiti sırasında gelir vergisi beyannamesinde dikkate alabilecekleri tüm indirim ve istisnalardan yararlanabilirler. Geçici verginin mahsubu ve iadesi ile tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu ve iadesine ilişkin açıklamalar 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu çalışmada tüm bu hususlar yer alacak olup, bunun dışında geçici vergi ile vergilerin mahsubu ve iadesi konusunda özellikli hususlara ve çözüm önerilerine yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Geçici vergi, vergilerin mahsubu, iade, gelir vergisi

ABSTRACT

Pre-paid (temporary) tax is a set-off tax against income or corporate taxes, calculated based on quarterly, semiannual, nine-monthly and annually net incomes and paid in advance accordingly. While doing so as per the reiterated Article 120 of the ITL, taxpayers could also benefit from all the provisions regarding the regular annual income tax, such as deductions, allowances and exemptions. Explanations on offsetting and refund of pre-paid tax and withholding tax exist fully in Income Tax General Communiqué no. 252. In this study, all these issues will be dealt thoroughly; besides, some special issues as regards offset and refund of pre-paid tax will be discussed and some answers will be provided to such questions.

Key Words: Pre-paid tax, offset of taxes, refund, income tax

^{*)} Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Geçici vergiye ilişkin temel düzenleme 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)¹ mükerrer 120. maddesinde yer almaktadır. Bilindiği üzere geçici vergi bir ön vergileme niteliğinde olup yıllık kazanç vergilerine mahsuben alınmaktadır. Geçici vergi ile vergilerin mahsubu ve iadesi konusu ise oldukça kapsamlı bir konu olup, gerek gelir vergisi kanununda gerekse ilgili tebliğlerde yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden ne şekilde mahsup edileceği ve iade usulleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Çalışmamızda öncelikle konuya ilişkin yasal düzenlemelere yer verilecek, geçici vergi ile vergilerin mahsubu ve iadesi hususunda mevzuatta tartışılmalı konu başlıkları özelgeler ve örnekler yardımıyla irdelenecektir.

2- GEÇİCİ VERGİ

Geçici vergi, kazancın elde edilmesi ile söz konusu kazancın vergilendirilmesi arasında gerçekleşen zaman uyumsuzluğunu en aza indirmek için getirilen bir uygulamadır. Söz konusu uygulama, vergi mevzuatımızda GVK mükerrer 120. Maddesinde ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu² 32. maddesinde düzenlenmiştir. GVK mükerrer 120. maddesinde ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, GVK'nın ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu³ değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan tarifelin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödemek zorundadırlar. Dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık dönemler halinde tespit edilecek kazançları üzerinden % 15 oranında geçici vergi öderler.

2.1- Geçici Vergi Mükellefleri

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödemek zorundadırlar. Adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketler, ortaklık olarak gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından geçici vergi mükellefi değillerdir. Ancak adi ortaklıklar ile kollektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde komandite ortakların elde ettikleri kazançlar geçici verginin konusuna girmektedir.

Adi ortaklıkların, ortaklarının elde ettikleri kazançların geçici verginin konusuna girdiği hususunda Adana Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeltede⁴ özetle; *"..2010 tarihinde başlayan ve 180 gün sürecek olan iş yıllara sari inşaat işi olarak değerlendirilemeyeceğinden, ortaklığınızın her bir geçici vergi dönemi itibarıyla kâr/zararını tespit etmesi ve ortaya çıkan kâr veya zararın ortaklarınız*

¹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴ 20.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01-2010-2182-GV-43 sayılı özelge

tarafından, hisseleri oranında ilgili dönem geçici vergi beyannamelerine dahil edilerek beyan edilmesi gerektiği" belirtilmiştir.

2.2- Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar

- Tasfiye halindeki kurumlar vergisi mükellefleri tasfiye dönemlerinde,
- Basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapanlar,
- Ücret geliri elde edenler, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri,
- Zirai kazanç sahipleri,
- Diğer kazanç ve irat elde edenler,
- Kazançları vergiden istisna edilen serbest meslek erbabı, geçici yetkili noter yardımcısı
- Noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığı'nca olarak görevlendirilenler geçici vergi ödemezler.

Ancak yıllara yaygın inşaat onarma işi yapanlar ile geçici noterlik görevini ifa edenler, bu işlerinden elde ettikleri kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları nedeniyle geçici vergi ödemek zorundadırlar. Bu hususla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede⁵ özetle; "...Yıllara sari inşaat ve onarma faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazancın geçici vergi beyannamesi ile beyan edilmesine gerek bulunmadığı, söz konusu faaliyetin dışında ticari veya mesleki kazancın bulunması halinde ise bu kazançlar için geçici vergi beyanında bulunulması gerektiği" belirtilmiştir. Dolayısıyla, sadece yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan mükellefler ile noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığınca geçici yetkili noter olarak görevlendirilenlerin bu kazançları dolayısıyla geçici vergi mükellefiyeti tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır.

Sonradan yıllara yaygın hale gelen inşaat ve onarım işlerinde geçici verginin beyanı özellik arz etmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükellefler geçici vergi kapsamında olmadığı için, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamına giren bir işten elde edilen bir gelirden, bu durumun kesinleştiği tarihten itibaren geçici vergi alınmamalıdır. Önceki geçici vergi dönemlerinde beyan edilip ödenen vergiler ise yıllara yaygın inşaat işine ilişkin kazancın beyan edileceği vergilendirme döneminde hesaplanacak vergiden mahsup edilmelidir.

Örnek 1:

(X) işletmesi yaptığı sözleşme ile 01.04.2013 tarihinde başladığı Y inşaat işini, 12.12.2013 tarihinde tamamlamayı öngörmektedir. Ancak çeşitli nedenlerle (ödenek sıkıntısı, kur artışı, sektörel krizler vb.) iş öngörülen tarihte bitirilemeyerek bir sonraki takvim yılına sarkarak 31.01.2014 tarihinde bitirilmiştir.

Bu durumda 2013 takvim yılında geçici vergi kapsamında değerlendirilen bu iş 01.01.2014 tarihinden itibaren yıllara yaygın inşaat işi kabul edilerek geçici vergi kapsamından çıkartılacaktır. Söz konusu inşaat işine ilişkin olarak 2013 takvim yılında ödenen geçici vergilerin de 2013 yılı kazancı üzerinden hesaplanacak vergiden değil, işin bittiği dönem olan 2014 takvim yılına ait beyanname üzerindeki vergiden mahsubu gerekecektir. Bu arada 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabında takip edilen geçici verginin, inşaat işinin yıllara yaygın hale gelmesi nedeniyle 295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabına devredileceği tabiidir.

⁵ 02.01.2012 tarih ve GİB.4.20.15.01-30-MUK-2011-307-2 sayılı özalg

2.3- Geçici Vergi Dönemleri

Hesap dönemi takvim yılı olanlar için geçici vergi dönemleri, beyan ve ödeme zamanları şu şekildedir:

Dönem	Beyan	Ödeme
1.dön.(Ocak ,Şubat,Mart)	14 Mayıs akşamına kadar	17 Mayıs akşamına kadar
2.dön.(Nisan,Mayıs,Haz.)	14 Ağustos akşamına kadar	17 Ağustos akşamına kadar
3.dön.(Temmuz,Ağus.Eylül)	14 Kasım akşamına kadar	17 Kasım akşamına kadar
4.dön.(Ekim,Kasım,Aralık)	14 Şubat akşamına kadar	17 Şubat akşamına kadar

Özel hesap dönemi tayin edilenler için geçici vergi dönemleri ise, özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olarak hesaplanır. Üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14'ü akşamına kadar beyannamenin verilmesi ve aynı ayın 17'si akşamına kadar ödemenin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

2.4- Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti

Mükellefler, öncelikle ilgili hesap döneminin üç, altı, dokuz ve on iki aylık mali tablolarını esas alarak geçici vergi dönem kazancını, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi hükmüne göre belirleyeceklerdir. Geçici vergiye ilişkin kazançların tespitinde dönemsellik esasına uyulması gerekmektedir. Örneğin, geçici vergi matrahının belirlenmesinde peşin tahsil edilen bir yıllık abonelik bedelinin sadece beyan edilen geçici vergi dönemine isabet eden kısmı dikkate alınacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri ise geçici vergiye ilişkin hesap döneminin kapandığı ay itibarıyla uygulanmaktadır. Yıllık olarak seçilen maliyet tespit yönteminin geçici vergi uygulamasında da aynı olması gerekir. Yıllık olarak hesaplanan amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmı dikkate alınır. Yıllık olarak seçilen usul geçici vergi döneminde de geçerlidir. İndirim, istisna ve zararlar dikkate alınacaktır. Örneğin: Bağ-Kur primleri ilgili dönemlere ilişkin olup, ödenmiş olması şartıyla geçici vergiye ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özeltede⁶ özetle; "...5510 sayılı Kanun'un 4/b maddesinde belirtilen sigorta (eski Bağ-Kur) primlerinizin ilgili dönemlere ilişkin olup, ödenmiş olması ve tevsik edilmesi şartıyla, ilgili dönem geçici vergi beyannamenizin 21'inci satırında yer alan "Diğer İndirimler" bölümünde gösterilip indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır." şeklinde mükellefe görüş verilmiştir.

Gelir vergisi mükellefleri için geçici vergi, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançlarına, gelir vergisi tarifesinin ilk diliminde yer alan oranın (%15) uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Hesaplanan geçici vergiden varsa aynı hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkifat yoluyla ödenmiş vergiler mahsup edilecek, mahsuptan sonra kalan tutar ödenmesi gereken geçici vergi olarak beyan edilecektir.

2.5- Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesi ve %10'luk Yanılma Payı Uygulanması

Geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edilmesi halinde %10'u

⁶ 23.06.2009 tarih ve 176200-ÖZ/1333sayılı özeltge.

aşan kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Bu durumda tarh edilecek ek vergi için vergi ziyası cezası ve gecikme faizi uygulanır. Geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için % 10'luk yanılma payı uygulanmaz.% 10'luk yanılma payının, beyan edilmesi gereken (beyan edilmiş olan değil) geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca, verilen geçici vergi beyannamesinde matrah beyan etmeyen mükellefler için de beyan edilmesi gereken vergi matrahının % 10'u kadarlık bir yanılma payı söz konusu olacaktır.

% 10'luk yanılma payının hangi matrah üzerinden hesaplanacağı hususunda Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özalgede⁷ özetle: "...193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 Sayılı Kanunla değişen mükerrer 120. maddesinin dördüncü fıkrasında 'Yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir' denilmektedir. Bu hükme göre, % 10 yanılma payının, beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekir. Öte yandan vermiş oldukları geçici vergi beyannamelerinde matrah beyan etmeyen mükellefler için beyan edilmesi gereken vergi matrahının % 10'u kadar bir yanılma payı söz konusu olacaktır. Geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için ise % 10'luk yanılma payı uygulanmayacaktır."Şeklinde mükellefe görüş verilmiştir.

Örnek 2:

Bay (X)'in 2013 takvim yılındaki geçici vergi beyanları ile belge düzenlememe fiili nedeniyle dönemler itibariyle tespit edilen matrah farkları aşağıdaki tablodaki gibidir:

Geçici Vergi Beyanları

Dönem	I.Dönem	II.Dönem	III.Dönem	IV.Dönem
Beyan Edilen Geçici Vergi Matrahı	5.100,00	7.175,00	9.000,00	12.000,00
Hesaplanan Geçici Vergi(%15)	765,00	1.076,25	1.350,00	1.800,00
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi ⁸	0,00	765,00	1.076,25	1.350,00
Beyannamede Ödenen Geçici Vergi	765,00	311,25	273,75	450,00

Dönemler İtibariyle Tespit Edilen Matrah Farkları

Dönem	Matrah Farkı Tespit Edilen İşlem Adedi	Matrah Farkı Tespit Edilen İşlem Bedeli	Tutar (TL)
Ocak-Mart 2013	40	100,00	4.000,00
Ocak-Haziran 2013	106	100,00	10.600,00
Ocak-Eylül 2013	246	100,00	24.600,00
Ocak-Aralık 2013	418	100,00	41.800,00

⁷ 07.06.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/492832/27635sayılı özelge.

⁸ Beyannamede bu satıra önceki dönem ödenen vergi tutarı değil, önceki dönemlerde hesaplanan geçici vergi tutarı yazılmalıdır.

Bay (X)'in 2013 geçici vergi beyanları aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir:

Dönem	I.Dönem	II.Dönem	III.Dönem	IV.Dönem
Beyan Edilen Geçici Vergi Matrahı	5.100,00	7.175,00	9.000,00	12.000,00
Matrah Farkı	4.000,00	10.600,00	24.600,00	41.800,00
Olması Gereken Geçici Vergi Matrahı	9.100,00	17.775,00	33.600,00	53.800,00
%10 Yanılma Payı⁹	910,00	1.777,50	3.360,00	5.380,00
Matrah¹⁰	8.190,00	15.997,50	30.240,00	48.420,00
Hesaplanan Geçici Vergi(%15)	1.228,50	2.399,62	4.536,00	7.263,00
Önceki Dönem Hesaplanan Geçici Vergi	0,00	1.228,50	2.399,62	4.536,00
Beyanname Ödenen Geçici Vergi	765,00	311,25	273,75	450,00
Beyan Edilmesi Gereken Geçici Vergi Farkı¹¹	463,50	859,87	1.862,63	2.277,00

Geçici vergi düzeltmesinde otokontrol yapmak istenildiğinde toplam aranılacak geçici vergi (Beyanname Ödenen Geçici Vergi + Beyan Edilmesi Gereken Geçici Vergi Farkı), en büyük matraha geçici vergi oranının uygulanması sonucu bulunan tutara eşit olmalıdır. Yukarıda yer alan örnekte 48.420,00 TL'lik matrah üzerinden hesaplanan 7.263,00 TL'lik geçici vergi tutarının toplam aranılacak geçici vergiye eşit olması gerekir. (765,00 + 311,25 + 273,75 + 450,00 + 463,50 + 859,87 + 1.862,63 + 2.277,00 = 7.263,00)

Ancak, kanun koyucunun iradesinin, "geçici vergi matrahının yüzde 10'dan az oranda eksik beyan hallerinde tarhiyat yapılmaması, aşan oranda eksik beyan halinde tarhiyatın eksik beyan edilen kısmın tamamı üzerinden yapılması gerektiği" şeklinde yorumlayan yargı kararları mevcuttur. Bu konuda Danıştay 3. Dairesi'nin vermiş olduğu bir karar¹²ile, %10'dan fazla oranda eksik beyan edilen geçici vergi tarhiyatının %10'luk kısma tekabül eden bölümünü kaldıran Vergi Mahkemesi kararını bozarak %10'luk kısım üzerinden de yapılan tarhiyatın yasaya uygun olduğuna hükmetmiştir. Söz konusu Kararın gerekçesine göre; "Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinin dördüncü fıkrasında, yapılan incelemeler sonucu, geçmiş dönemlere ait geçici verginin yüzde 10'unu aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi salınacağı, mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergilerin terkin edileceği, ancak noksanlığın bağlandığı yüzde 10 oranı, bu nedenle yapılması gereken vergilendirmenin ön koşuludur. Belirtilen oranı aşmayan noksan bildirimlerin vergilendirme konusu yapılmaması amacıyla öngörülmüştür. Noksan bildirimlerin yüzde 10'u aşması halinde beyan dışı bırakılan tutarın tümünün re'sen veya ikmalen vergilendirmeye esas alınması Vergi Usul Kanunu'nun 29 ve 30'uncu maddelerinin gereğidir."

Geçici vergide %10'luk yanılma payı konusunda bir başka tartışma konusu da geçmiş yıllarda daha önce vermiş olduğu geçici vergi beyannameleri için ek beyanname veren mükelleflerin, ek beyanna-

⁹ Olması Gereken Geçici Vergi Matrahı'nın % 10'u dikkate alınacaktır.

¹⁰ Olması Gereken Geçici Vergi Matrahı'ndan % 10 yanılma payı çıkarılmak suretiyle hesaplanmıştır.

¹¹ Hesaplanan Geçici Vergi – (Önceki Dönem Hesaplanan Geçici Vergi + Beyanname Ödenen Geçici Vergi)

¹² Danıştay 3. Dairesinin 20.09.2005 tarih ve E: 2005/1149, K: 2005/1925 sayılı Kararı.

me ile beyan ettiği matraha tekabül eden vergi üzerinden hesaplanacak gecikme faizinin, yüzde 10 yanılma payının toplam matrah üzerinden hesaplanıp, bulunan miktarın matrahtan düşülüp kalanı üzerinden hesaplanıp hesaplanmayacağı hususudur. Bu konuda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede¹³özetle; “Geçmiş dönemlere ait geçici verginin yüzde 10’u aşan tutarda eksik beyan edildiği hallerde vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulamasının eksik beyan edilen kısmın bu oranı aşan kısmı için yapılmasının, sadece re’sen veya ikmalen tarhiyata konu matrah farkları için geçerli olduğu, geçici vergilerin düzeltme beyannamesi ve ek beyanname ile beyan edilmiş olduğu hallerde, söz konusu uygulamadan mükellefin yararlanmasının mümkün bulunmadığı” belirtilmiştir. Dolayısıyla geçici vergilerin düzeltme beyannamesi ve ek beyanname ile beyan edilmiş olduğu hallerde **yüzde 10’luk yanılma payı uygulaması söz konusu olmayacaktır.**

3- GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU ve İADESİ

Geçici verginin mahsubu ve iadesi 217 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁴ ile 252 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁵nde düzenlenmiştir. 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin “Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi” başlıklı 2. Bölümünde yapılan düzenleme sonucu 217 Seri No’lu Genel Tebliği’nin “Geçici Verginin Mahsubu” başlıklı 6. Bölümü yürürlükten kaldırılmıştır.

Üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil işlemi gerçekleştirilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar ise mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Söz konusu mahsup işlemlerine rağmen kalan geçici vergi tutarı o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir. Söz konusu uygulama kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

3.1- Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Mahsup işleminin yapılabilmesi için en önemli koşul, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olmasıdır. Geçici vergi dönemleri itibarı ile tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkânı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

Örnek 3:

Bay (X) tarafından 2013/3. Dönem (Temmuz-Ağustos-Eylül/2013) ödenmesi gereken geçici verginin vadesi 17 Kasım 2013 tarihidir. Bay (X) ilgili döneme ilişkin geçici vergi tutarını ödememişse söz konusu tutar terkin olur ve terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden gelir vergisi beyannamesinin verilme süresinin başlangıcı olan 1 Mart 2014 tarihine kadar gecikme zammı hesaplanır.

¹³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 30.10.2006 tarih ve 20667 sayılı özelgesi.

¹⁴ 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁵ 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3.2- Diğer Vergi Borçlarına Mahsup ve Nakden İade

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120'nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun¹⁶'un 47'nci maddesi¹⁷ hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır. Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Mahsupsonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili satırına yazılmış olması, mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

Örnek 4:

Ticari kazanç geliri elde eden Bay (X)'in 2013 yılına ilişkin vermiş olduğu gelir vergisi beyanname-sinde, yıl içinde ödemiş olduğu geçici verginin mahsubu ve mahsup edilemeyen geçici verginin nakden iadesi aşağıdaki gibi olacaktır. (2013 yılında Bay (X)'in tevkif suretiyle ödediği verginin olmadığı varsayılmıştır.

Vergiye Tabi Gelir	20.000,00-TL
Hesaplanan Gelir Vergisi ¹⁸	3.465,00-TL
Mahsup edilecek geçici vergi tutarı	5.000,00-TL
İadesi gereken geçici vergi tutarı ¹⁹	1.535,00-TL

Bay (X), 2013 yılı içerisinde ödemiş olduğu geçici vergiden dolayı iade alması gereken 1.535,00 TL'yi gelir vergisi beyannamesinin ilgili satırına yazması, vergi dairesince mükellef tarafından yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilecektir. Vergi dairesi geçici verginin mahsuben/nakden ia-

¹⁶ 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁷ Amme alacağına karşılık rızaen yapılan ödemeler sırasıyla; ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş, içinde bulunulan takvim yılı sonunda zaman aşımına uğrayacak, aynı tarihte zaman aşımına uğrayacak alacaklarda her birine orantılı olarak, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatl olana mahsup edilir. Ödemenin, alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak yapılır. Amme alacağına karşılık cebren tahsil olunan paralar; önce parayı tahsil eden dairenin, artarsa aynı amme idaresinin takibe iştirak etmiş olan diğer alacaklı tahsil dairelerinin takip konusu alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak mahsup edilir.

¹⁸ 2013 yılı için vergi dilimleri:10.700,00 TL'ye kadar %15, 26.000,00 TL'nin 10.700,00 TL'si için 1.605,00 TL, fazlası için %20

¹⁹ İadesi Gereken Geçici Vergi tutarı: (5.000,00-3.465,00= 1.535,00)

desinde, geçici verginin ödenmiş olup olmamasına bakacak ve herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın Bay (X)'e ilgili tutarın iadesini yapacaktır. Ayrıca, Bay (X)'in geçici vergiye ilişkin iade talebinin yerine getirilmesinde teminat ve inceleme raporu da aranmayacaktır.

4- GEÇİCİ VERGİ İŞLEMLERİNE İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMASI

Peşin ödenen ve bir yıl içerisinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonlar "193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabında takip edilmektedir. Gelir vergisi mükelleflerinin elde ettikleri şahsi ticari veya mesleki kazançları gelir vergisine tabi olduğu gibi, geçici vergi kapsamında da yer almaktadır. Bu nedenle gelir vergisi mükelleflerinde geçici vergiler ile vergi kesintilerinin kısa bir süre için 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabında izlenmesi; ardından söz konusu tutarın "131 Ortaklardan Alacaklar" hesabına alınarak ilgili gelir vergisi mükelleflerine yansıtılması gerekmektedir.

Örnek 5:

Bay (X)'in 01.01.2013-31.03.2013 geçici vergi dönemi matrahı 70.000,00 TL olup, bu matrah üzerinden % 15 oranında geçici vergi tarh edilmiştir. Bay (X) anılan vergiyi 14 Mayıs 2013 tarihinde beyan etmiş ve 17 Mayıs 2013 tarihinde ödemiştir. Söz konusu işleme ilişkin muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

14.05.2013	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	10.500,00
193-01 Geçici Vergi ²⁰	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	10.500,00
17.05.2013	
360 ÖDENECEK VERGİ FONLAR	10.500,00
100 KASA	10.500,00

Bay (X)'in 2013 yılı içerisinde 110.000,00 TL geçici vergi ödediği varsayımı altında, bu tutar Bay (X)'in 2014 yılında beyan edilecek gelir vergisinden mahsup edilecektir.

5- GEÇİCİ VERGİNİN İADESİNDE GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ ARASINDAKİ FARKLILIK

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120.maddesinde bir önceki takvim yılında tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı bulunuyorsa, bu tutarların o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmektedir. Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesinde ise yıl içinde gelir elde edilirken yapılan vergi kesintilerinin yıllık vergiden düşülebileceği, mahsubu yapılan miktar gelir vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine iade olunacağı belirtilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/2. maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere câri dönemin kurumlar vergisi

²⁰ Geçici Vergi Tutarı: 70.000,00 x 0,15 = 10.500,00 TL

oranında geçici vergi ödeyeceğini ve bu verginin uygulanmasında Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esasların geçerli olduğunu hükme bağlamıştır. Diğer taraftan Kanun'un 34/4. maddesinin gelir vergisi mükellefleri uygulamasına paralel şekilde ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin ödenen kısmının yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği belirtilmekte ancak maddenin 5. bendinde gelir vergisi mükelleflerinden farklı olarak mahsup edilecek vergilerin hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durumun vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirileceği ve aradaki farkın mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

Geçici vergi uygulamasının düzenlendiği bu maddede; kurumlar vergisi mükelleflerinin Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre geçici vergi ödeyecekleri belirtilerek iade söz konusu olduğunda kesinti yoluyla yahut geçici vergi yoluyla ödenmiş olanlar arasında ayırım yapılmaksızın tek bir yöntem belirlenmiştir. Bu yöntemle göre iade söz konusu olduğunda kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi borcu bulunup bulunmaması aranmamaktadır. Dolayısıyla geçici verginin iade edilmesinde gelir vergisi mükelleflerinin vergi dairelerine borcu olmaması gerekmekte olup, kurumlar vergisi mükelleflerinin ise vergi dairelerine borcu olup olmasının geçici vergilerini nakden iade almalarına etki etmemektedir.

6- GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA YER ALAN SORUNLARA İLİŞKİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Uygulamada tartışmalara sebep olan yüzde 10'luk yanılma payı uygulaması artık misyonunu doldurmuştur. Geçiş dönemi için öngörülmüş olan bu uygulama, geçici vergi uygulamasının ilk yıllarındaki aksaklıkların giderilmesi amacıyla getirilmiş olduğundan günümüzde söz konusu uygulamanın gelişimine herhangi bir katkısı bulunmamaktadır. Yüzde 10'luk yanılma payı, vergi uygulamasında örneğine hiçbir şekilde rastlanmayacak türde eksik beyanı teşvik ederek mükelleflere avantaj sağlamak ve vergide eşitlik ilkesini ihlal etmektedir. Ayrıca yüzde 10'luk yanılma payı uygulaması ile ilgili olarak Vergi İdaresi ve Vergi Yargısı arasında çelişkili kararlar doğmaktadır. Dolayısıyla yüzde 10'luk yanılma payı uygulamasının kaldırılarak, geçici verginin çok daha sade ve basit bir hale getirilmesi Yeni Gelir Vergisi Tasarısının Türkiye Büyük Meclisi'ne sevk edildiği bu günlerde oldukça yerinde bir uygulama olacaktır.

Bunun dışında dördüncü dönem geçici vergi uygulamasına son verilmelidir. Bilindiği üzere geçici vergi, geçici vergi dönemini izleyen ikinci ayın 14. gününde beyan edilmekte ve 17 gününde ödenmektedir. 4. dönem geçici vergi dönemi beyanından kısa bir süre sonra ise kesin beyan dönemi gelmektedir. Dolayısıyla 4. dönem geçici vergi beyanının, geçici verginin konuluş amacı açısından kendi mantığıyla çeliştiği gözlemlenmektedir. Kesin beyan dönemine ilişkin sürelerin kısaltılmasıyla mükellefler ve meslek mensupları açısından büyük bir külfet yaratan bu uygulamanın önüne geçilebilir. Zaten Yeni Gelir Vergisine ilişkin tasarıda bu yönde düzenlemeler mevcuttur. Söz konusu tasarının geçici vergi başlıklı 81. Maddesinde "*Basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve kurumlar cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, ticari ve mesleki kazancın veya kurum kazançlarının (dar mükellefiyete tabi kurumlar sadece ticari ve zirai kazançları için) tespitine ilişkin hükümlere göre belirlenen ilgili takvim yılı veya hesap döneminin üçer aylık kazançları (son üç ay hariç) üzerinden geçici vergi öderler.*" Hükümü yer almaktadır. Böylelikle takvim yılı veya hesap döneminin son üç ayına dair (Takvim yılı için Ekim, Kasım, Aralık aylarını kapsayan dönem) geçici vergi beyannamesi verilmeyeceği ve geçici vergi ödenmeyeceği öngörülmektedir.

Son olarak geçici verginin iadesinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasındaki farklılık ortadan kaldırılmalıdır. İadenin söz konusu olması için, kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi borcu bulunup bulunmamasının aranmaması uygulamasına son verilerek, gelir vergisi kanununda yer alan “mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilmesi” uygulamasına paralel bir düzenleme yapılmalıdır. Bu konu ile ilgili olarak Yeni Gelir Vergisine ilişkin tasarının Geçici verginin beyanı, ödenmesi ve mahsubu başlıklı 82. maddesinde “ Bir önceki takvim yılında veya hesap döneminde üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutarlar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi, zamanaşımı süresi içinde yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.” Hükmü ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında uygulama birliği sağlanmakta olup, söz konusu hükümle ilgili olarak ikincil mevzuatta da gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

7- TEVKİF YOLUYLA KESİLEN VERGİLERİN MAHSUP ve İADESİ

Gelir Vergisi Kanunu’nun 121’inci maddesinde; beyannameye gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan Gelir Vergisi Kanunu’na göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Söz konusu hükme istinaden, iadesi gereken vergiler ile ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı söz konusu yetkisini, kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabileceği gibi belli sınırlamalar çerçevesinde de kullanılabilecektir.

Bu düzenlemeler ışığında, tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup ve iadesinin aşağıdaki şekillerde yapılması gerekmektedir.

7.1- Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan Kısımın İadesi

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekmektedir. Bu durumda kazanç veya gelir türünün bir önemi bulunmamakta olup, mükelleflerin kesintiyi yapan vergi sorumlularına ait bilgiler ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tabloyu²¹ yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterli olacaktır.

7.2- Mahsuben İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannameye mahsupları sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi, tutarına bakılmaksızın ve inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Mahsup talebinin dilekçe²² ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin listenin dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde

²¹ 252 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ ekinde söz konusu tablonun bir örneği yer almaktadır.

²² 252 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ ekinde söz konusu dilekçenin bir örneği yer almaktadır.

yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması koşuluyla, söz konusu mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri, yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Mükellefler isterlerse, ortağı oldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu durumla ilgili Danıştay'ın bir kararında ²³... *Borçlar Kanunu hükümlerine göre kurulan, kuruluşu şekle bağlı olmayan adi ortaklıkların ise tüzel kişiliği ve ünvanı bulunmadığı gibi, vergi hukuku açısından elde ettikleri gelir, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre ortaklarının şahsi gelirleri olarak vergilenir. Yani ortaklığın elde ettiği kazancın vergilenmesi yönünden ayrı bir mükellefiyeti bulunmayıp, bu gelir hisseleri nispetinde ortakların geliri olarak vergilendirilmektedir. Ancak ortaklık, ticari faaliyetini yürütürken iş yeri kirası, işçi ücreti ödemesi yapmak zorunda ise sorumlu sıfatıyla muhtasar beyannamelerini, öte yandan katma değer vergisi beyannamelerini ortaklık adına vermek ve bu beyannamelere ilişkin işlemleri bunlara ait tek vergi kaydı üzerinden izlemek zorundadır. Bu zorunluluk ortaklığın elde ettiği gelir yönünden de tek bir mükellefiyete sahip olduğunu göstermez. Adi ortaklığın ortakları tüm vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olduklarına göre, ortakların adi ortaklık nedeniyle elde ettikleri, ancak müstakilen beyan ettikleri gelir vergisi nedeniyle, yıl içinde kesinti yoluyla ödedikleri vergilerin mahsubu sonucunda vergi dairesinden alacaklı olmaları durumunda, bu alacaklarının sonuç olarak şahsen sorumlu oldukları ortaklığın katma değer vergisi ve gelir (stopaj) vergisi borçlarına mahsubunun istenilmesinde sonuçta, bu borçlarında kendi borçları olması karşısında, 193 sayılı Kanun'un 121. maddesine aykırılık bulunmamaktadır. Bu itibarla mahsup isteminin reddi yolundaki işlemde yasalara uyarlık bulunmadığından aksi yöndeki mahkeme kararında isabet görülmemiştir...* şeklinde hüküm vardır. Dolayısıyla mükellefler ortağı buldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler.

Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin, vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır. Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi, sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder. Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126'ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

Ancak uygulamada mahsuben iade işlemleri, vergi dairelerindeki iş yükünden, etkin bir otomasyon sisteminin olmamasından ve mükelleflerin bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlardan dolayı zamanında yerine getirilememektedir. Bu durum sonucunda mükelleflerin vergi borçları olduğu gerekçeyle ödeme emri safhasına geçilebilen durumlarla bile karşılaşmaktadır. Bu nedenle birçok evrak akışına, kırtasiye ve zaman kaybına neden olan bu sürecin önüne geçilebilmek için vergi idaresi çağdaş ve efektif bir mekanizma oluşturmalı, mükellefler ise belirli aralıklarla ilgili vergi dairesi nezdinde mahsup işlemin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin takip etmelidir.

²³ Danıştay 4. Dairesi'nin K. 2004/2533 no.lu Kararı

7.3- Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte;

- Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,
- Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,
- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,
- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsup ve iadesinde aranılan belgeler hakkında 79 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri'nde²⁴ açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen ve açıklanan bilgilerin, E-VDO²⁵ merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacak olup, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablo yeterli olacaktır. Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilememesi durumunda ise 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000-TL'yi aşması halinde, 10.000-TL'yi aşan kısım Vergi Usul Kanunu'na göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10.000-TL'ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10'uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde²⁶ sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu²⁷ hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

²⁴ 05.01.2010 tarih ve GVK-79/2012-1 sayılı sirküler

²⁵ Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu

²⁶ Teminat olarak şunlar kabul edilir:

1. Para, 2. (5234 sayılı Kanunun 7 nci maddesinin (a) bendi ile değişen bent)(1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere) Bankalar ve özel finans kurumlar tarafından verilen süresiz teminat mektupları, 3. (5234 sayılı Kanunun 7 nci maddesinin (a) bendi ile değişen bent)(1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere) Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),

²⁷ 23 Haziran 1999 tarih ve 23734 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Nakden iade talebinin 100.000-TL'ye kadar olan kısmı, mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000-TL'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Örnek 6:

Bay (X)'in vergi borcu bulunmamakta olup, 70.000,00 TL'lik ise nakden iade talebi bulunmaktadır.

Bay (X)'in 70.000,00 TL'lik iade talebinin 10.000,00 TL'si teminat ve inceleme raporu aranmaksızın iade edilecek, kalan 60.000,00 TL ise tam tasdik raporu / teminat / vergi inceleme raporuna istinaden iade edilebilecektir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, bu bölümde belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın, üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede²⁸ lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya ünvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri, düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede²⁹ özetle "... Serbest meslek kazancınızdan tevkif edilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsubundan sonra kalan kısmının, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi ve diğer vergi borçlarınıza 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar uyarınca mahsup edilmesi mümkündür. Ancak, üçüncü kişilerin motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi ve diğer vergi borçlarına mahsubu, alacağınızın nakden iade edilebilir aşamaya gelmesi ve 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen gerekli evrakları vergi dairesine ibraz etmeniz durumunda mümkün olacaktır." Şeklinde görüş verilmiştir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsup talepleri miktar sınırlaması yapılmadan, nakden iade talepleri ise miktar sınırlaması dikkate alınarak yerine getirilecektir.

Örnek 7:

20.000,00 TL tevkifattan dolayı iade alacağı olan ve ilgili belgeleri vergi dairesine dilekçesiyle birlikte veren Bay (X)'in 15.000,00 TL vergi borçlarına mahsup talebi 5.000,00 TL ise nakden iade talebi bulunmaktadır.

Bay (X)'in mahsuben ve nakden iade talebi talepleri ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Buna göre mükellefin mahsup talep ettiği vergi borcuna yönelik bir sınırlama bulunmadığından 15.000,00 TL tutarındaki mahsup talebi vergi dairesince gerçekleştirilecektir. 5.000,00 TL ise 10.000,00 TL'lik teminat ve inceleme raporu aranmaksızın iade sınırının altında kalması sebebiyle Bay (X)'e red ve iade olacaktır.

7.4- Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

Yıl içinde ilgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak

²⁸ 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ ekinde bir örneği yer almaktadır.

²⁹ 05.11.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 121-490 sayılı özelge

daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olmaktadır.

Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı³⁰ gösterilir. Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yukarıda sözü edilen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar tevkif yoluyla kesilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsubu ve nakden iadesi kuralları çerçevesinde red ve iade edilir.

Örnek 8:

Bay (X)'in 2013 takvim yılındaki geçici vergi beyanları ile ilgili dönemlere ait mahsup edilecek tevkifat tutarları aşağıdaki gibidir:

1.Geçici Vergi Dönemi (Ocak- Şubat-Mart)

Geçici Vergi Matrahı: 100.000,00

Bu Döneme Ait Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı : 3.000,00

2.Geçici Vergi Dönemi (Nisan-Mayıs-Haziran)

Geçici Vergi Matrahı: 165.000,00

Bu Döneme Ait Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı : 1.000,00

3.Geçici Vergi Dönemi (Temmuz-Ağustos-Eylül)

Geçici Vergi Matrahı: 180.000,00

Bu Döneme Ait Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı : 3.750,00

4.Geçici Vergi Dönemi (Ekim-Kasım-Aralık)

Geçici Vergi Matrahı: 225.000,00

Bu Döneme Ait Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı : 500,00

Bay (X)'in takvim yılındaki tevkif yoluyla kesilen vergilerin geçici vergiye mahsubu işlemi aşağıdaki gibi olacaktır:

	1.Dönem: Ocak-Şubat- Mart	2.Dönem: Nisan-Mayıs- Haziran	3.Dönem: Temmuz- Ağustos-Eylül	4.Dönem: Ekim-Kasım- Aralık
Geçici Vergi Matrahı	100.000,00	165.000,00	180.000,00	225.000,00
Hesaplanan Geçici Vergi	15.000,00	24.750,00	27.000,00	33.750,00
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi	0,00	15.000,00	24.750,00	27.000,00
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi Tutarı	15.000,00	9.750,00	2.250,00	6.750,00
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı	3.000,00	1.000,00(7)	3.750,00	2.000,00(8)
Ödenecek Geçici Vergi	12.000,00	8.750,00	0,00	4.750,00
Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı	-	-	1.500,00	-

³⁰ İlgili geçici vergi beyannamelerinin ödenecek geçici vergi satırında yer alan tutarlar toplamı

8- SONUÇ

Çalışmamızda 2013 yılında elde ettikleri gelirler nedeniyle Mart/2014'te beyanname verenlerden geçici vergi ödemek durumunda olanlar ile tevkif yoluyla kesilen vergilerden dolayı mahsup ve iade işlemleri olanlara ilişkin olarak açıklamalara uygulama örnekleri yardımıyla yer verilmiştir. Özellikle geçici vergi konusunda halen tartışmalı ve çözüm bekleyen bölümler yer almaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sevk edilen Yeni Gelir Vergisi Tasarısı'nda bunlara ilişkin önemli düzenlemeler bulunmakta olup, çözüm bekleyen diğer hususların söz konusu tasarıya eklenmesi, vergi sistemimizin daha işlevsel bir yapıya kavuşmasında önemli rol oynayacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 4389 sayılı Bankalar Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı
- 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 79 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- Gelir Vergisi Rehberi, Tuncel ATABEY, Vergi Sorunları Dergisi Eki, Sayı:294, Mart 2013
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, 2013
- KÜÇÜK Sema, "Mahsup Fazlası Geçici Vergilerin Kayıtlarda İzlenmesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 200, Ağustos 2009
- MUMCU Fırat, "Tevkif Suretiyle Kesilen Vergilerin İade Sistemi Ve 79 Sayılı Sirkülerle İade Sürecinin Hızlandırılmasına Yönelik Getirilen Düzenlemeler", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 230, Şubat 2012
- OKÇUN Sadık, "Geçici Vergilerin İadesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Farklı Uygulama", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 241, Ocak 2013
- TUNA Selim, Vergi Muhasebesi ve Uygulamaları, 2010
- TÜRKAY İmdat, "Geçici Verginin Yıllık Beyannameye Mahsubu Ve Kalan Tutarın Mahsuben Ve/ Veya Nakden İadesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı:233, Mayıs 2012
- YÜCEL A. Tugay, Genel Muhasebe 2010
- www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/