

ÖRNEKLERLE VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE UYGULANAN VERGİ İNDİRİMİ MÜESSESESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

PROBLEMS AND SOLUTIONS IN THE TAX DEDUCTION INSTITUTION APPLIED TO TAX-COMPLIANT TAXPAYERS WITH EXAMPLES



Burak DEMİRKAN*

ÖZ

Vergi mevzuatımıza Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 121'nci maddesinde “vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi” başlığı altında yeni bir müessese ihdas edilmiş bulunmaktadır. Söz konusu düzenleme ile vergi affı niteliğindeki kanunların, vergisini tam ve zamanında ödeyen uyumlu mükelleflerde yarattığı rahatsızlığın giderilmesi ve söz konusu mükelleflerin gönüllü uyumunun artırılması amaçlanmıştır. Çalışmamızda öncelikle maddenin kapsamından bahsedilecek olup, ilerleyen bölümlerde konu ile ilgili karşılaşılan sorunlara ve çözüm önerilerine yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergiye uyumlu mükellefler, Vergi indirimi uygulaması, Gönüllü uyum, Yüzde beş indirim.

JEL Sınıflandırması Kodları: K10, K34

ABSTRACT

In the Article 121 of the Income Tax Law, a new institution was established under the heading of “ tax deduction for tax-compliant taxpayers”. With this arrangement, it is aimed to eliminate the inconvenience caused by the tax amnesty laws in the taxpayers who pay their tax in full and on time and to increase the voluntary compliance of those taxpayers. First of all, the scope of the article will be mentioned in our study, and in the following chapters, problems and solutions will be discussed.

Keywords: Tax-Compliant Taxpayers, Tax Deduction Application, Voluntary Adjustment, Five Percent Discount.

JEL Classification Codes: K10, K34

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, burak.demirkan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-4384-0232
Demirkan,B. (Mart 2019). Örneklerle Vergiye Uyumlu Mükelleflere Uygulanan Vergi İndirimi Müessesesinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Vergi Raporu*, 234, (57-65).

GİRİŞ

01.01.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 08.03.2017 tarihinde yürürlüğe giren ve 6824 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 4'ncü maddesi ile¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun² mülga mükerrer 121'nci maddesinde düzenlenen "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimini" uygulamasına ilişkin usul ve esaslara 301 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde³ yer verilmiştir. Söz konusu maddede ve tebliğde yer alan şartları sağlayan mükelleflerin daha az vergi ödemek suretiyle vergiye gönüllü uyumunun artırılması amaçlanmaktadır. Bu çalışmamızda, indirimli vergi uygulamasında karşılaşılan sorunlara ilişkin açıklamalarımıza yer verilecektir.

1- İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASININ KAPSAMI ve ŞARTLARI

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefleri ile finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin kanunda belirtilen şartları taşımaması halinde yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilecek olup, hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1.200.000,00 Türk Lirasından⁴ fazla olamaz. Gelir vergisi mükellefleri

için, ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında beyana dahil başka gelir unsurlarının olması, söz konusu indirimli vergi uygulamasından faydalanmasına engel değildir. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için;

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kanuni süresi içerisinde ödemiş olmaları (Her bir beyanname itibarıyla 250 Türk Lirasına⁵ kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz), Vergi Kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.⁶
- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir vergi tarhiyatının bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun⁷ uzlaşma ya da düzeltme hü-

¹ 08.03.2017 tarihli ve 30001 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 23.12.2017 tarihli ve 30279 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 1.000.000,00 TL olan sınır 305 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 01.01.2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 1.200.000,00 TL olmuştur.

⁵ 10 TL olan sınır 30.01.2019 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 7162 sayılı kanunun 3'üncü maddesiyle 250 TL'ye yükseltmiştir.

⁶ 7162 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük:30.01.2019

⁷ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dahil) 1.000 Türk Lirası'nın üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması, (Söz konusu borcun tespitinde vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları ile vergi cezalarının toplamı dikkate alınacak olup, vergi dairelerine verilmesi gereken bir beyannameye dayanmayan, MTV, Emlak Vergisi vb gibi vergiler bu hesapta dikkate alınmaz)
- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen ve kaçakçılık sayılan fiilleri işlememiş olmaları gerekmektedir. (2019 yılında verilecek beyannameler için 2014, 2015, 2016, 2017 ve 2018 yılları dikkate alınır.)

Söz konusu şartları taşıyan mükellefler; yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödenmesi gereken gelir ve kurumlar vergisinden indirerek

vergi indiriminden yararlanabileceklerdir. Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin belirtilen şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

Örnek 1:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121'nci maddesi ve 301 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki şartları taşıyarak vergi indiriminden faydalanmak isteyen (X) A.Ş.'nin 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisi 30.000.000 TL, bu hesap dönemine ilişkin olarak yurtiçinde kesinti suretiyle ödemiş kurumlar vergisi tutarı 1.000.000 TL ve aynı döneme ilişkin olarak ödenen geçici vergi tutarı 10.000.000 TL'dir.

Vergi indirimi tutarı = Hesaplanan kurumlar vergisi x İndirim oranı

$$= 30.000.000 \text{ TL} \times \% 5 = 1.500.000 \text{ TL}$$

Ancak (X) A.Ş.'nin 2018 hesap dönemine ilişkin yararlanabileceği vergi indirimi tutarının üst sınırı 1.200.000 TL'dir.

Buna göre, (X) A.Ş.'nin kurumlar vergisi beyanname kalemleri aşağıdaki gibi olacaktır:

| | |
|---|---------------|
| A. Hesaplanan kurumlar vergisi | 30.000.000 TL |
| B. Hesaplanan vergi indirimi tutarı | 1.200.000 TL |
| C. Mahsup edilecek vergiler toplamı | 11.000.000 TL |
| - Kesinti suretiyle ödenen vergi 1.000.000 TL | |
| - Ödenen geçici vergi 10.000.000 TL | |
| D. Ödenmesi gereken kurumlar vergisi (A-C) | 19.000.000 TL |
| E. Mahsup edilecek vergi indirimi tutarı | 1.200.000 TL |
| F. Ödenecek kurumlar vergisi (D-E) | 17.800.000 TL |

İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde "mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden" mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade

edilmez. İndirilemeyen vergi tutarının, beyannamelerin kanuni süresinin son gününde verildiği göz önünde bulundurulursa, kurumlar vergisi mükellefleri için 25 Nisan 2019-24 Nisan 2020 tarihleri arasında, gelir vergisi mükellefleri için ise 25 Mart 2019-24 Mart 2020 tarihleri arasında diğer vergilere mahsup işlemi gerçekleşecektir.

Vergi indirimi nedeniyle zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır. Örneğin, tarhiyatın kesinleşme tarihinin 06.03.2020 olduğu varsayımı altında, zamanaşımı süreci 01.01.2021'den itibaren başlayacaktır.

2- İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

2.1- İndirimli Vergi Uygulamasının Kapsamı

Söz konusu indirimden yararlanmak için, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi ile finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefi olmak gerekmekte olup, mükelleflerin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında beyana dahil başka gelir unsurlarının olması, indirimli vergi uygulamasından faydalanmasına engel teşkil etmemektedir.

Burada eleştiriye konu olan husus, özellikle gelir vergisi mükellefleri açısından yalnızca ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarının uygulama kapsamında yer almasıdır. Burada uygulamada karşılaşılabilecek bir başka sorun, söz konusu kazançların diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesi durumunda, gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı vergi indirimi tutarının, söz konusu kazançların toplam gelir vergisi matrahi içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanmak zorunda bırakılmasıdır.

Vergi indirimi uygulaması, yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflerin ödüllendirilmesi ve vergi affı/vergi yapılandırması gibi düzenlemelerin ödevini zamanında yerine getiren mükelleflerde yarattığı hayal kırıklığını azaltmak gibi amaçlara hizmet etmektedir. Bu husus göz önünde bulundurulduğunda, gelir vergisi kanununda yer alan diğer gelir unsurlarını elde eden uyumlu mükelleflere de söz konusu indiri-

min uygulanması gerekmektedir. Hatta ilerleyen süreçte mükellefler, faaliyet alanlarına göre kategorize edilmeyip, vergiye uyumlu olup olmadıklarına bakılarak değerlendirmeye alınmalıdır. Bu sayede hem daha çok mükellefin söz konusu uygulamadan yararlanması teşvik edilecek, hem de vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerine riayet edilmiş olacaktır.

2.2- Beyannamelerin Kanuni Süresi İçerisinde Verilmiş Olması Hususu

Söz konusu indirimden yararlanabilmek için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak verilmesi gereken gelir veya kurumlar vergisi, katma değer vergisi, muhtasar ve prim hizmet gibi tüm vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş olması gerekmektedir. Burada yer alan üç yıllık dönem, her yeni yıl başladığında önceki iki yıl dikkate alınmak suretiyle bir kayma ile belirlenecektir.

Örnek 2:

(Y) A.Ş.'nin 2018 hesap dönemine ilişkin olarak 25/04/2019 tarihinde vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Mükellef kurumun, 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş olması gerekmektedir. 2019 hesap dönemine ilişkin olarak dikkate alınacak yıllar ise 2017, 2018 ve 2019 yıllarıdır.

Burada belirtilmesi gereken bir diğer husus, kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmadığıdır.

Örnek 3:

(Z) A.Ş. 2018 hesap dönemine ilişkin olarak 25.04.2019 tarihinde vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden faydalanmış, 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde

vermiş ve tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içerisinde ödemiştir. (Z) A.Ş. tarafından Kasım 2017 dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin pişmanlıkla beyanname verilmiş olması, vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak (Z) A.Ş.'nin 2018 yılı kasım ayında sistemsel sorunlardan kaynaklı veya meslek mensubunun ihmali sebebiyle katma değer vergisi beyannamesini bir gün gecikmeyle verdiğini varsayalım. Bu durumda (Z) A.Ş. söz konusu indirimden yararlanamayacaktır.

Söz konusu durumun mükellefler açısından karşılaşılabilecek bir durum olduğu hususu göz önünde bulundurulduğunda, beyannamelerin verilmesi ile ilgili olarak mükelleflere belli oranda esneklik payı tanınması gerektiği aşikardır. Ortalama bir şirketin, indirimle ilişkin hesaplamaların yapılacağı 3 yılda 120 civarında beyanname verme ihtimali düşünülecek olursa, yukarıda ayrıntılarına yer verilen sebeplerle bazı beyannamelerin zamanında verilememe sorunu söz konusu olabilir.

Ayrıca indirimden faydalanma hususu ele alındığında, mükellefler sadece gelir veya kurumlar vergisi açısından % 5'lik vergi indirimi avantajı yaşamaktadır. Ancak bu indirimle ilişkin koşulların sağlanması açısından üç yılda (indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıl ile ilişkin) verilmesi gereken tüm beyannameler göz önünde bulundurulmaktadır.

Konu ile ilgili birkaç (yıllık bir/toplamda üç gibi) beyannamenin yasal süresinden sonra belli bir süre içinde verilebilmesine ilişkin bir yasal düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

2.3- Beyannameler Üzerine Tahakkuk Eden Vergilerin Kanuni Süresi İçerisinde Ödenmiş Olması Hususu

İndirimden yararlanmak için bir diğer koşul, söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması hususu olup, her bir beyanname itibarıyla 250 Türk Lirasına⁸ kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmamaktadır.

Ayrıca, 7162 sayılı Kanun ile söz konusu bölüme "ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz." ibaresinden sonra gelmek üzere şu cümle eklenmiştir: "Vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz." Böylelikle ihraç kayıtlı mal teslimlerine ilişkin KDV Kanunu ve ÖTV Kanunu uygulamalarında olduğu gibi ilgili vergi kanunu gereğince tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesi halinde (ihracatın üç ay içerisinde gerçekleştirilmesi gibi) terkin edilecek vergilerin, söz konusu şartların sağlanamaması durumunda, kanunlarında öngörülen tecil süresinin (örneğin ihraç kayıtlı teslimlerde teslimin yapıldığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar olan süre) bitiminden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi halinde, Gelir Vergisi Kanun'un mükerrer 121'nci maddesi ile getirilmiş olan tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartının ihlal edilmiş sayılmayacağı şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Aşağıda yer alan örneklerde her bir beyanname itibarıyla yapılan eksik ödemeler ile ilgili hususlara yer verilecektir.

⁸ 10 TL olan sınır 30.01.2019 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 7162 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle 250 TL'ye yükseltilmiştir. Dolayısıyla 2017 yılına ait 2018 yılında verilmiş olan yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde 10 TL'lik, 2018 yılına ait 2019 yılında verilecek yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde ise 250 TL'lik rakamsal değer uygulanacaktır.

Örnek 4:

(R) A.Ş.'nin 01/2018 dönemine ait gelir stopaj beyannamesine ait tahakkuk eden vergi tutarının ödemesinin (Y) Bankasında bulunan hesabından yapılması için ödemenin son günü olan 26 Şubat 2018 tarihinde talimat gönderilmiştir. (Y) Bankasının operasyonel hatasından kaynaklanan bir sebepten dolayı (İlgili memurun ihmali, sistemsel sorunlar v.s.) ödeme 27 Şubat 2018 tarihinde yapılabilmektedir. İlgili mevzuat hükümleri göz önünde bulundurulduğunda, eksik ödeme tutarının kanunda öngörülen sınırın üzerinde olması halinde (R) A.Ş. indirimli vergi uygulamasından faydalanamayacaktır.

İlgili dönemde tahakkuk eden tüm vergi tutarlarını düzenli olarak ödeyen ancak teknik bir aksaklıktan dolayı ödemeyi 1 dakika geç yapan mükellefler bile bu koşullar altında indirimden yararlanamayacaktır. Ayrıca bu durumun mükellefler ile bankalar arasında ihtilafa neden olacağı açıktır.

Beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması hususu ile ilgili Adıyaman Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen bir özelge aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir:⁹

Örnek 5:

- Bay (D) Noterlik faaliyetinden dolayı serbest meslek erbabi olarak mükellefiyet tesis ettirmiştir.
- Bay (D) 2017 yılı birinci üç aylık geçici vergi beyannamesini 11.05.2017 tarihinde ilgili vergi dairesine elektronik ortamda yasal süresi içinde vermiştir.
- Ancak Bay (D), Cumhuriyet Savcılığınca söz konusu noterliğin denetime tabi tutulması nedeniyle işlerin yoğunluğu, beşeri hata ve unutmaya gibi nedenlerden kaynaklanan

sebeplerden dolayı tahakkuk eden vergiyi 18.05.2017 tarihinde ödeyebilmiştir.

- Bay (D), 2017 yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesinin ise kanuni süresi içerisinde verildiğini belirtilerek, 2017/1'inci dönem geçici vergi beyannamesinin bir gün gecikme ile ödenmesinden dolayı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinde belirtilen %5 vergi indiriminden faydalanılıp faydalanılamayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.
- Konu ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesi ve 301 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan hüküm ve açıklamalara göre, noterlik faaliyetinden dolayı verilmesi gereken 2017/1'inci dönem geçici vergi beyannamesinin kanuni süresi içerisinde verilmesi ancak ödemenin gecikmeli olarak yapılması nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121'inci maddesinde belirtilen %5'lik vergi indiriminden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenememe durumu ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelge aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir.¹⁰

Örnek 6:

- (A) A.Ş.'nin 12/02/2016 tarihinde 10.000 TL tutarındaki ihracat istisnasından doğan KDV iade talebinin 958,92 TL lik kısmına, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (B) Gümrük Müdürlüğü'nün (C) Vergi Dairesi'ne göndermiş olduğu yazılara istinaden daha önce ihraç edilen ve KDV açısından ihracat istisnasına konu malların ithal edilmek üzere geri gelen eşya kapsamında olduğu gerekçesiyle bahsi geçen Müdürlük tarafından şerh konulmuştur.

⁹ Adıyaman Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 24.09.2018 tarih ve 88409335-105[ÖZELGE]-E.7896 sayılı özelgesi.

¹⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.06.2018 tarih ve 62030549-120[mük121-2018/237]-E.548774 sayılı özelgesi.

- Mahsup talebi gerçekleştirilmeyen söz konusu tutar nedeniyle mahsup talebine konu geçici vergi borcu 2,24 TL'lik gecikme zammı ile birlikte ilgili daire tarafından mükellef kurumdan tahsil edilmiştir.

Konunun Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi neticesinde, mükellef kurumun 2015/4 geçici vergilendirme dönemi beyannamesini kanuni süresi içerisinde vermekle birlikte tahakkuk eden vergiye ilişkin mahsup talebinin 958,92 TL lik kısmının yerine getirilmeyerek gecikme zammı ile birlikte vadesinden sonra ödenmesi nedeniyle anılan madde hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Uygulamada en fazla mağduriyetin yaşanacağı kısım burasıdır. Her bir beyanname itibarıyla 250 Türk lirasının üzerinde yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaktadır. Burada 30 Ocak 2019 Tarihli ve 30671 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile eksik ödemelere ilişkin belirlenen her bir beyanname itibarıyla 10 Türk Lirası sınırı 250 Türk Lirasına yükseltilmiştir. Söz konusu tutarın, herhangi bir beyannamenin damga vergisi tutarına bile tekabül etmeyen 10 TL'den 250 TL'ye yükseltilmesi olumlu bir adım olmasına karşın, bu tutar hala piyasa koşulları göz önünde bulundurulduğunda düşük düzeyde kalmaktadır. Dolayısıyla 250 TL'lik söz konusu tutarın ilerleyen süreçte 1.000 TL'lik (vadesi geçmiş borç bulunmama sınırı) tutara göre revize edilmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

2.4- İkmalen, Re'sen veya İdarece Yapılmış Bir Vergi Tarhiyatının Bulunmaması Hususu

Vergi indiriminden faydalanmak için bir diğer koşul, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait

olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde söz konusu mükelleflerin haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmamasıdır. Söz konusu koşul, gelir ve kurumlar vergisi beyannameleriyle ilgili sınırlı olarak anlaşılmalı ve beyana tabi bütün vergiler için mükellef hakkında ikmalen veya re'sen yahut yahut idarece tarhiyat yapılmamış olması gerekmektedir. Bu koşulun ihlali halinde yararlanılan indirim tutarı söz konusu tarhiyatın kesinleşmesinden sonra cezasız olarak geri alınacaktır. Yapılan tarhiyatların indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması halinde ise bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır. Görüldüğü üzere, kanun metninde konu ile ilgili herhangi bir süre belirlenmediği halde, 301 seri No.lu Tebliğde gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması indirimin şartlarından birisi olarak sayılmıştır. Konunun daha iyi anlaşılması için İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelge aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir.¹¹

Örnek 7:

- (Y) Ltd. Şti hakkında 2013 yılı indirimli orana tabi KDV iadesi kapsamında iade alınan tutarın bir kısmının fazla ve yersiz olarak alındığının tespiti nedeniyle, vergi dairesi tarafından Vergi/Ceza ihbarnamesi mükellef kuruma tebliğ edilmiştir.
- Yapılan tarhiyat ile ilgili tutarın gecikme faizi ve vergi ziyai cezası ile birlikte mükellef kurum tarafından 29.519,83-TL'nin geri ödenmesi talep edilmiştir.

¹¹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.05.2018 tarih ve 84098128-125[32-2018/4]-E.204105 sayılı özelgesi

- 14.06.2017 tarihinde yapılan uzlaşma sonucunda Uzlaşma Komisyonu tarafından söz konusu tutar 16.184,40-TL olarak revize edilmiş ve mükellef kurum tarafından 16.06.2017 tarihinde ödeme yapılmıştır.

Konunun Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi neticesinde, mükellefin bağlı olduğu Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 2013 yılı indirimli orana tabi KDV iadesi tutarlarını fazla ve yersiz olarak iade aldığı yönündeki tespiti üzerine, anılan Müdürlük tarafından mükellef kurum adına yapılan tarhiyatların, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde belirtilen indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl (2015-2016-2017 yılları) içerisinde (10.05.2017 tarihinde) yapılmış olması ve kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmayıp, uzlaşmaya gidilmek suretiyle ödenmiş olması nedeniyle, anılan Kanun maddesinde belirtilen % 5 kurumlar vergisi indiriminden mükellef kurumun yararlanma imkanı bulunmamaktadır.

Ayrıca, (Y) Ltd. Şti., hakkında yapılan söz konusu tarhiyatın indirimin hesaplanacağı 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte (örneğin 04/06/2018 tarihinde) kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması halinde 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarih itibarıyla, mükellef kurum indirim şartlarını sağlamadığından bu hesap dönemine ilişkin olarak söz konusu indirimden yararlanması mümkün olmayacaktır.

Ancak (Y) Ltd. Şti. hakkında yapılan ve indirimin hesaplanacağı 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş mahkeme kararıyla söz konusu tarhiyat tamamen ortadan kaldırılsaydı, diğer şartların da sağlanması kay-

dıyla, mükellef kurum anılan vergi indiriminden yararlanacaktı.

Vergi indiriminin bu koşulunu sağlayabilmek mükellefler açısından oldukça zordur. Örnekte de görüldüğü üzere hem çok yüksek olmayan bir tutardan dolayı uzlaşmış olmasına rağmen mükellef indirim hakkını kaybetmektedir. Mükellefin uzlaşmayı yargı yolunu seçmesi halinde de, indirimin hesaplanacağı hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte yargı kararının kesinleşmesi durumunda da (mükellef haklı çıksa bile) mükellefin söz konusu indirimden yararlanması mümkün olmayacaktır. Ülkemizdeki yargı sürecinin sonuçlanma süresi göz önünde bulundurulduğunda, indirimin hesaplanacağı hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce ihtilafın sonuçlanma ihtimali çok yüksek değildir. Herhangi bir yargı kararı beklenmeksizin mükellef haklarının askıya alınması hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Dolayısıyla konu ile ilgili mükelleflerin mağduriyetini giderici yasal bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

3- VERGİ İNDİRİMİNE EK OLARAK SAĞLANMASI GEREKEN TEŞVİKLER

Son yıllarda gönüllü uyumu güçlendirmek isteyen Vergi İdaresi'nin, sert koşullara bağladığı ve kapsamını dar belirlediği vergi indirimi müessesesine, yukarıda ayrıntılarına yer verilen mevzuat değişikliklerine ek olarak bazı teşvik mekanizmaları oluşturması, uygulamanın vergiye uyumlu mükellefler açısından kabul görmesine ve diğer mükellefleri özendirmesine hizmet edecektir.

İlk etapta Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından vergiye uyumlu söz konusu mükelleflerin ayrı bir kategoride değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulması planlanan veri analiz merkezi içerisinde vergiye uyumlu mükelleflere yönelik bir çalışmanın yapılması gerekmektedir. Böylelikle mükelleflerin uyum düzeyinin artırılması, uyumsuz

mükelleflerin uyumlu mükellefler aleyhine oluşturacağı haksız rekabetin önlenmesi, kayıtlı ekonominin teşvik edilmesi sağlanacak olup, farklı veri kaynaklarından elde edilen bilgilerle, faaliyet grupları ve sektörler itibarıyla mükellefler ile ilgili muhtemel risk alanları tespit edilecektir. Bu sayede Gelir İdaresi Başkanlığı, bilişim teknolojisini etkin bir şekilde kullanarak, mükelleflerin vergisel yükümlüklerini yerine getirme eğilimlerinden hareketle, vergi kanunlarına karşı uyum ve uyumsuzlukları değerlendireceği bir sistem kurmuş olacaktır.

Oluşturulan bu yeni sistemle, vergiye uyumlu mükelleflerin temel vergisel işlemlerinin (işe başlama, adres değişikliği, yoklama gibi) diğer mükelleflerden hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi mükelleflerin bu müesseseye gönüllü uyumunu artıracaktır. Aynı sınıflandırmaya tutulan söz konusu mükellefler açısından belirtilen temel vergisel işlemlerin hızlandırılması dışında bazı kolaylıklar sağlanması gerekmektedir. Örneğin, hızlı KDV iadesi, hızlı özelge alma gibi düzenlemeler ile söz konusu uygulamanın teşvik edilmesi gerekmektedir.

Tüm bunların yanında, konu ile ilgili mevzuat hükümleri göz önünde bulundurulduğunda, geçici vergi dönemlerinde söz konusu indirimden yararlanılamamaktadır. Bu sebeple uygulama kapsamındaki mükellefler, geçici vergi açısından söz konusu indirimden faydalanamayarak cari dönemde fazla vergi ödeme problemi yaşamaktadır. Ayrıca bu durum, söz konusu fazla ödemelerin mahsup yolu ile giderilmesi için, vergi idaresi ve meslek mensuplarının fazladan iş yüküne katlanmasına neden olmaktadır. Tüm bu sebeplerden dolayı, müessesenin getiriliş amacına daha fazla hizmet edebilmesi için, söz konusu indirimin geçici vergi dönemlerinde de uygulanması yerinde olacaktır.

SONUÇ

Son yıllarda, çağdaş vergi sisteminin başarılı

bir şekilde işleyebilmesi için Vergi İdaresi tarafından önemli adımlar atılmıştır. Bu adımlardan bir tanesi de, kamuoyu tarafından uzun zamandır beklenen, beyannamesini zamanında vererek, vergisini tam ve vadesi dolmadan ödeyen mükellefler için getirilmiş olan vergi indirimi müessesesidir. Bu düzenleme ile, mükellef odaklı vergilendirme anlayışı benimsenerek mükelleflerin gönüllü uyumunun artırılması hedeflenmiştir. 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmakta olan vergi indirimi müessesesinde; uygulamanın kapsamının darlığı, beyannamelerin verilme aşamasında herhangi bir esneklik olmaması, eksik ödeme tutarının alt sınırında yakın zamanda değişiklik yapılmasına rağmen söz konusu tutarın piyasa koşullarına göre halen düşük kalması ve mükellef hakkında yapılması muhtemel tarhiyatlara gibi mevzuat değişikliği gereken alanlar bulunmaktadır. Tüm bunların yanında söz konusu indirimde ek bazı teşviklerin getirilmesi, müessesenin vergiye uyumlu mükellefler açısından daha fazla kabul görmesi ve diğer mükellefleri özendirme amacına hizmet edecektir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 301 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- GÜMÜŞ Ali, "Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:431, Temmuz 2017
- GÜNGÖR Kamil, "Vergi Yapısında Bir Reform Önerisi Olarak Vergi İndirimleri Politikası Ve Türk Vergi Sistemi", AKÜ İİBF Dergisi, Cilt: XVIII Sayı: 1 Yıl: Haziran 2016
- www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi