

MÜKELLEFLERİN VERGİYE UYUMUNUN ÖLÇÜLMESİNDE ZAMAN FAKTÖRÜNE YÖNELİK BAZI DEĞERLENDİRMELER

SOME EVALUATIONS ON TIME FACTOR IN MEASURING TAX
COMPLIANCE OF TAXPAYERS



Yahya ÖZTÜRK*

ÖZ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde bazı mükelleflerin maddede belirtilen şartları sağlamaları halinde %5 oranındaki vergi indirimden yararlanabileceği belirtilmiştir. Maddede yer alan şartlar, kanun koyucunun mükelleflerin vergiye uyumlu olup olmadığına ilişkin hangi kriterleri baz alacağını göstermektedir. Söz konusu kriterlerin sağlanıp sağlanmadığı yönünden yapılan değerlendirmeye mesnet olan zaman dilimi ile vergi indiriminin esas alındığı zaman dilimi farklılık arz etmektedir. Vergi indiriminden yararlanmak için gerekli olan şartların sağlanması gereken zaman dilimi ile vergi indirimine esas alınan zaman diliminin farklılık göstermesi, mükelleflerin vergiye uyum iradelerinin hangi hesap dönemi itibarıyla ölçüldüğü hususunun net olarak anlaşılmasının önüne geçmektedir.

ABSTRACT

According to reiterated Article 121 of Income Tax Law, no. 193, taxpayers can benefit from the 5% tax reduction who fulfil the conditions laid down therein. The conditions existing in the Article shows the criteria that are taken into account in determining whether a taxpayer is in compliance or not. The time period that is used as the basis for the assessment for the fulfilment of the criteria and the time period that is used as the basis for the tax reduction are different. This prevents a clear understating of which time period's criteria are taken into account for tax compliance by the law.

Keywords: Voluntary tax compliance, reduction period, tax compliance period

JEL Classification Codes: H20, K30, K34

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, yahya.ozturk@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0003-0376-0868.

Öztürk, Y. (Mayıs 2020). Mükelleflerin Vergiye Uyumunun Ölçülmesinde Zaman Faktörüne Yönelik Bazı Değerlendirmeler, *Vergi Raporu*, 248, (87-94).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 30.03.2020 / M.K.T.: 20.04.2020

Anahtar Kelimeler: Vergiye Gönüllü Uyum, İndirim Dönemi, Vergiye Uyum Dönemi
Jel Sınıflandırması Kodları: H20, K30, K34.

GİRİŞ

Son dönemlerde çıkan vergi aflarının, vergisel yükümlülüklerini titizlikle yerine getiren mükellefleri mağdur ettiği şeklindeki fikirlerin bir eseri olduğu bilinen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) mülga mükerrer 121. maddesi "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimini" başlığıyla yeniden düzenlenmiştir. Maddede yer alan şartları taşıyan mükelleflere %5 vergi indirimini sağlayan bu hüküm, 08.03.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra maddede 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹ ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun² ile bazı değişiklikler yapılmıştır.

Vergi indiriminden faydalanmanın şartları arasında beyannamelerin süresinde verilip verilmemesi, mükellefler hakkında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması, tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması gibi şartlar yer almaktadır. Maddenin uygulamasında, belirtilen şartların hangi sürelerde yerine getirilmiş olması gerektiği de ayrı ayrı belirtilmiştir. Yazımızda da bu şartların zaman yönünden değerlendirmesini yapmaya çalışacağız.

1-ZAMAN BAKIMINDAN İNDİRİMDEN YARARLANMANIN ŞARTLARI

1.1-Vergi Beyannamelerinin Verilmesi Yönünden

GVK'nın mükerrer 121. maddesinin ikinci fıkrasının 1. bendine göre indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması gerekmektedir. Örneğin 2019 yılında verilecek olan 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde %5 vergi indiriminden yararlanılabilmesi için 2016 ve 2017 hesap dönemlerine ilişkin vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir.

1.2-Beyana Tabi vergi Türleri İtibarıyla İkmalen, Re'sen veya İdarece Yapılmış Bir Tarhiyat Bulunmaması Yönünden

Mezkûr maddenin 2. bendine göre (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya VUK'un uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.)

¹ Resmi Gazete Tarih: 30.01.2019 ve Sayı: 30671

² Resmi Gazete Tarih: 07.12.2019 ve Sayı: 30971

gerekmektedir. Yine 2019 yılında verilen 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde %5 oranındaki vergi indiriminden yararlanılabilmesi için 2016, 2017 ve 2018 hesap dönemlerinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmamalıdır.

1.3-Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi Yönünden

Mezkûr maddenin 3. bendine göre indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması gerekmektedir. (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.).

7194 sayılı Kanun ile maddede yapılan değişiklik sonrasında tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmesine yönelik (1) numaralı bentte yer alan düzenlemeye son verilerek, (3) numaralı bent yeniden düzenlenmiş ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması şartı getirilmiştir. Buna göre 2017 hesap dönemine ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden ver-

ginin kanuni süresinde ödenmemesi, 2018 hesap dönemine ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinde %5 vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir. Şöyle ki; indirimin hesaplanacağı beyannamenin (2018 hesap dönemi) verildiği tarih itibarıyla 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisinin ödenmiş olması gerekmektedir.

1.4-Vadesi Geçmiş Borcun Bulunmaması Yönünden

Mezkûr maddenin 3. bendine göre vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekir. Bu bakımdan mükelleflerin indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcu bulunmamalıdır. Söz konusu 1.000 TL'lik borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır.

2-İNDİRİMDEN YARARLANMA ŞARTLARININ ZAMAN BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkemizde uygulanan beyan esaslı vergilendirmeye uygun olarak gelir ve kurumlar vergisi de mükelleflerin veya vergi sorumlularının beyanı üzerine tarh olunmakta ve kanunlarında belirtilen sürelerde ödenmektedir. Vergi sisteminin beyan üzerine inşa edilmesi mükelleflerin vergiye olan uyumlarının önemini artırmaktadır. Vergiye uyumlu mükelleflerin bu iradelerini saracak nitelikte uygulamaların gerçekleştirilmesi, bu mükelleflere bazı avantajların sağlanmasını gerekli kılmıştır. 193 sayılı GVK'nın mükerrer 121. maddesi de buna paralel olarak yeniden düzenlenmiştir. Maddede indirimden yararlanma şartları belirtilmiştir. Aslında bu şartlar kanun koyucu nezdinde bir mükellefin vergiye uyumlu olup olmadığının nasıl tespit edileceğini göstermektedir. Yani mükellef bu şartlara haiz ise vergiye uyumludur. Mükelleflere vergiye uyumlarının bir

mükâfatı olarak %5 oranında bir vergi indirimi lütfedilmektedir. Öncelikle belirtelim ki mükelleflerin vergiye uyum yönünden hesap dönemi itibarıyla değerlendirilmelerinin daha uygun olacağını düşünmekteyiz. Bu görüşümüzü maddede yer alan şartlar bakımından ayrı ayrı açıklamaya çalışacağız.

Maddenin 1. fıkrasına göre bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Görüleceği üzere indirim beyannamenin ait olduğu hesap dönemine ilişkin hesaplanan gelir/kurumlar vergisi üzerinden yapılmaktadır. Bu noktada mükelleflerin indirimden tek bir hesap dönemi için yararlanırken, vergiye uyum yönünden birden fazla takvim yılına yönelik şartların maddede yer aldığı görülmektedir.

İndirimden yararlanmanın şartlarından birincisi indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması. Örneğin; 2018 hesap dönemine ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinde indirimden yararlanmak için 2018 yılındaki tüm vergi beyannamelerinin zamanında verilmesi yeterli olmamakta, 2016 ve 2017 yıllarındaki vergi beyannamelerinin de zamanında verilmesi gerekmektedir. 2018 yılında madde kapsamındaki tüm beyannamelerini zamanında veren bir mükellefin diğer şartları sağlaması halinde vergiye uyumlu olduğunun kabul edilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Çünkü mükellef %5 vergi indiriminden sadece 2018 hesap dönemine ilişkin hesaplanan gelir/kurumlar vergisiyle sınırlı olarak yararlanabilmektedir.

Maddede yer alan bir diğer şart ise indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu

yıldan önceki son iki yılda haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmamasıdır. Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya VUK'un uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz. Konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 301 seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde³; *"Mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin 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 tarhiyat bulunmaması gerekmektedir. Söz konusu dönemler için haklarında ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunan mükellefler, tarhiyatın kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın, indirimden yararlanamayacaktır. Öte yandan, söz konusu dönemlere ilişkin olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatların indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla vergi indiriminden yararlanılması mümkün olacaktır. Ancak, yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararları, uzlaşma veya düzeltme hükümleri ile kısmen ortadan kaldırılması durumunda ise indirimden yararlanılamayacaktır."* şeklinde açıklamaya yer verilmiştir. Görüleceği üzere tarhiyatlar yönünden kesinleşme şartı aranmamaktadır. Örneğin Aralık/2016 dönemine ilişkin 2019 yılında re'sen tarh edilen bir KDV var ise 2020 yılında verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinde %5'lik vergi indiriminden yararlanılamayacaktır. Yapılan tarhiyat beyannamenin verilmesinden

³ Resmî Gazete Tarihi: 23.12.2017 ve Sayı: 30279

önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya VUK'un uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda indirimden yararlanılabilmektedir. Aksi halde vergi indiriminden yararlanılamamaktadır. Ancak 2019 yılından Nisan/2020 olan beyan dönemine kadar re'sen tarh edilmiş bir verginin kesinleşmesinin ne kadar mümkün olduğu da (yargı yönünden) tartışmaya açıktır. Aslında maddenin ilgili kısmının "(1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış kesinleşmiş bir tarhiyat bulunmaması" şeklinde olması yönünde meclis komisyonunda önerge verilmiştir. Ancak bu önerge komisyonda reddedilmiştir⁴. Maddede yer alan beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması şeklindeki düzenlemenin de mükelleflerin vergiye uyumunu ölçerken tarhiyatın yapıldığı dönem yerine tarhiyatın ilgili olduğu dönemin esas alınması gerektiğini düşünmekteyiz. Örneğin; mükellef hakkında 2019 yılında ikmalen yapılan tarhiyatın ilgili olduğu dönem 2016 hesap dönemi ise mükellefin 2016 hesap döneminde vergiye uyumlu olmadığı, buna karşılık 2019 hesap döneminde diğer şartları sağlaması halinde vergiye uyumlu olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Maddenin mevcut hali, mükelleflerin vergiye uyumu yönünden, idarenin tarhiyat için gerekli işlemleri nihayete erdirdiği tarihe göre değişiklik gösterebilmektedir. Yani örnekte yer alan tarhiyat 2016 yılında yapılırsa (cari yılda) mükellef 2019 hesap dönemi için vergiye uyumlu kabul edilmektedir. (İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması yönünden.) Ancak aynı tarhiyat 2018 yılında yapılırsa 2019

hesap dönemi için vergiye uyumlu kabul edilmektedir. Bu bakımdan mükelleflerin tarhiyatın ilgili olduğu dönem bazında değerlendirilmesinin daha uygun olacağı, tarhiyatın yapıldığı dönemin esas alınmasının sağlıklı olmadığı görülmektedir.

Ödemeye ilişkin şartın yer aldığı ikinci fıkranın 3. bendine göre indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması gerekmektedir. 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni sürelerinde ödenmesi şarttı. Mevcut durumda ise beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemenin yapılmış olması yeterlidir. Uygulamada karşılaşılan bazı sorunların (özellikle ödenmemiş bulunan düşük tutardaki damga vergisi dolayısıyla) çözümünü amacıyla maddede değişikliğe gidilmesinin doğru olduğunu düşünmekle birlikte değişiklik mükelleflerin vergiye uyum iradelerinin dönemsel olarak ele alınması yönündeki görüşümüze uymamaktadır. Yine bir örnek vermek gerekirse, 2017 hesap dönemine ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tarh edilen verginin beyan dönemi olan Nisan/2018'de ödenmemesi, bunun üzerine Nisan/2019'da verilen 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde indirimden yararlanmak için 2017 hesap dönemi kurumlar vergisinin ödenmesi vergisel yükümlülüklere uyulduğunu gösterse de bunun pek de gönüllü olduğu söylenemez. Mükelleflerin beyanname vermesi ne kadar önemli ise bu beyan üzerine tarh olunan verginin zamanında ödenmesi de bir o kadar önemlidir. Dolayısıyla vergiye gönüllü uyum yönünden beyan ve ödeme yükümlülüğünün ortak şart olması teorik olarak daha doğrudur.

⁴ (<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/maddedetaylari?psira=126749&psorgukriteri=>). Erişim tarihi: 10 Mart 2020.

Ödeme şartına ilişkin görüşlerimizin maddede yer alan vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcun bulunmaması şartı içinde geçerli olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca mükelleflerin indirimden yararlanmak amacıyla vadesi geçmiş borçlarını ödemeleri durumunda, vergiye uyumun, ödemenin yapıldığı hesap döneminde gerçekleştiği hususu düşünüldüğünde bu kriterin mükelleflerin vergiye uyumunu sağlıklı bir şekilde ölçebilecek özelliğe sahip olup olmadığı tartışmalıdır.

Maddenin üçüncü fıkrasında, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında VUK'un 359. maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenlerin bu madde hükümlerinden yararlanamayacağı, maddenin birinci fıkrasında, ikinci fıkra da yer alan şartları taşıyan mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabileceği belirtilmiştir. Görüldüğü üzere 359. maddede yer alan fiilleri işlediği tespit edilenler doğrudan kapsam dışında bırakılmıştır. Her ne kadar mükelleflerin vergiye uyumunun dönemsel olarak dikkate alınması gerektiği görüşünü öne sürsek de 359. maddede yer alan kaçakçılık fiillerini işleyenlerin kapsam dışında tutulması yerindedir. VUK'un 367. maddesi uyarınca, vergi incelemesine yetkili olanlar yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit ederlerse, vergi suçu raporu düzenleyerek, ilgili birimler vasıtasıyla Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda bulunmalıdırlar. Yukarıda yer verilen "tespit edilenler" ifadesinden, haklarında vergi suçu raporu düzenlenen mükelleflerin kastedildiği düşünülmektedir.⁵

Maddenin 4. fıkrasında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili ver-

gilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edileceği belirtilmiştir. Bu hüküm, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar. Bu konuda da mükelleflerin indirimden yararlandıkları döneme ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığına yönelik bir tespit bulunmadığı sürece mükellefler vergi indiriminden yararlanmalıdır. Örneğin maddede yer alan tüm şartları sağlayan ve 2018 hesap dönemine ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinde %5 oranındaki vergi indiriminden yararlanan mükellef adına 2017 yılına ilişkin olarak 2020 yılında ikmalen tarh olunan kurumlar vergisi dolayısıyla mükellefin 2018 hesap döneminde vergiye gönüllü uyumunun sağlanmadığı şeklindeki uygulamanın uygun olmadığı görülmektedir.

3-MÜKELLEFLERİN VERGİYE UYUMUNDA DÖNEM KRİTERLERİNE YÖNELİK ÖNERİMİZ

GVK'nın mükerrer 121. maddesi mevcut haliyle mükelleflerin bir önceki hesap döneminde madde kapsamındaki beyannamesini sehven zamanında vermemesi dolayısıyla önceki hesap döneminde doğal olarak vergiye uyumlarının gerçekleşmediğinden indirimden yararlanamamaktadır. Ancak aynı mükelleflerin sonraki hesap döneminde de ne yaparsa yapsınlar vergiye

⁵ Mehmet Emek KURT. "Kurumlar Vergisinde % 5 İndirim Teşviki". Lebib Yalkın Dergisi. Sayı:172. 2018.

uyum sağlamalarının mümkün olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Örnek vermek gerekirse, 2017 hesap dönemine ilişkin 2018 yılında vergi incelemesine alınan ve 2018 yılında adına re'sen tarhiyat yapılan ve ceza kesilen bir mükellef bir daha cezaya muhatap kalmamak adına 2019 hesap döneminde tüm vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getirirse dahi 2019 hesap döneminde vergiye uyum sağlayamamaktadır.

Bilindiği üzere vergilendirme dönemi, GVK'nın 108. maddesine göre geçmiş takvim yılıdır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesine göre de safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Konu hakkındaki görüşümüz mükelleflerin vergiye uyum yönünden hesap dönemi itibarıyla (VUK'un 359. maddesinde yer alan fiilleri işledikleri tespit olunanlar hariç) değerlendirmeye tabi tutulmaları yönündedir. Son bir örnek vermek gerekirse bir mükellefin 2018 hesap döneminde vergiye gönüllü uyumunun sağlanıp sağlanmadığı yönünde yapılacak değerlendirmede şu kriterlere yer verilmesinin daha uygun olacağını düşünüyoruz:

- 2018 hesap döneminde madde kapsamında yer alan beyanname ve bildirmelerin yasal süreler içerisinde verilir verilmediği,
- Mükellefin 2018 hesap döneminin son gününü itibarıyla vadesi geçmiş vergi borcunun bulunup bulunmaması.

Şartları sağlayan ve %5 oranındaki vergi indiriminden yararlanan mükellefin 2018 hesap dönemine ilişkin herhangi bir beyannamesinin gerçeği yansıtmadığı tespit edilirse, indirimden yararlanan vergi dolayısıyla vergi ziyanın gerçekleştiğinin kabulü gerekir. Buna karşılık mükellef hakkında 2018 hesap dönemine ilişkin herhangi bir tespit yoksa ya da başka bir hesap dönemine ilişkin beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığı tespit olunmuşsa, bu durumda mükellefin 2018 hesap dönemindeki vergiye

uyum iradesinin kamu gücü tarafından sakatlanmasına müsaade edilmemelidir.

SONUÇ

Vergisel ödevlerini gerektiği gibi yerine getiren mükelleflere sağlanan %5 oranındaki vergi indiriminden mükellefler daha öncede belirttiğimiz gibi tek bir hesap dönemi itibarıyla yararlanabilmektedir. Buna karşılık indirimden yararlanma şartları bakımından birden fazla hesap dönemine sirayet eden kriterler göz önünde bulundurulmaktadır. Bir takvim yılında madde kapsamındaki tüm vergi beyannamelerini zamanında beyan eden ve ödeyen, bunun dışındaki tüm vergisel yükümlülüklerini de tam olarak yerine getiren mükellefin ilgili hesap dönemi için vergiye gönüllü uyumunun sağlandığının kabul edilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin vergiye uyumunun dönemsel olarak ele alınması görüşünü öne sürsek de yapılan vergi incelemelerinin nadiren cari yılı kapsadığı düşünüldüğünde mükelleflerin ilgili dönem beyannamelerini verdikleri sırada, ilgili hesap dönemine ilişkin herhangi bir kontrol yapılamayacağı da ortadadır. Dolayısıyla mükellefler vergiye uyumlarının sağlandığını öne sürüp %5 vergi indiriminden yararlanıyorlarsa daha sonra vergi ziyanı sebebiyet vermeleri halinde (ilgili hesap dönemine ilişkin haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat yapılması gibi) vergi ziyaı cezasına muhatap olmaları gerekmektedir.

Yaptığımız değerlendirmelere göre mükelleflerin vergiye uyumunun hesap dönemi bazında ele alınması ve vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde veya haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat yapılması durumunda indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler yönünden vergi ziyaı cezasının uygulanması için yasal değişikliğe ihtiyaç duyulduğu düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- KURT. M.E. (2018) “Kurumlar Vergisinde % 5 İndirim Teşviki”. Lebib Yalkın Dergisi. Sayı:172.
- (<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/maddedetaylari?psira=126749&p-sorgukriteri=>) Erişim tarihi: 10 Mart 2020.