

## DÜZELTME BEYANNAMESİ YOLUYLA GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİNİN İADESİ

Nesimi YAŞAR\*

### ÖZ

İşbu Yazımız; gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi verildikten sonra tarh zamanaşımı süresi içerisinde yapılan düzeltmeler ve verilen düzeltme beyannameleri ile ortaya çıkan iade talebinin; Gelir Vergisi Kanunu'nun mük. 120'nci maddesinde yer alan “geçici vergilerin kurumlar (veya gelir) vergisi beyannamesi üzerinden mahsup edilmesi, mahsup edilemeyen kısmın ise beyannamenin verildiği yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi” düzenlemesine uygun olmadığından bahisle red edilmesinin, yasanın amacına uygun olmadığı ile ilgilidir.

### GEÇİCİ VERGİLERİN MUHSUBU VE İADE

Gelir veya kurumlar vergisi, mükellefler tarafından müteakip yılda ve yıllık olarak verilen beyannameler ile beyan edilerek, yasalarda belirtilen sürelerde ödenmektedir. Örneğin; 2018 yılında elde edilen gelir veya kazançla ilişkin gelir (veya kurumlar) vergisi, 2019 yılının mart (kurumlar için nisan) ayında verilen ve 2018 yılının tamamını kapsayan beyanname ile beyan edilmektedir. Buna göre gelir vergisinin muhatabı olan şahıslar ile kurumlar vergisinin muhatabı olan kurumlar, 2018 yılında ne kadar gelir veya kazanç elde ettiklerini devlete bildirmekte ve ona göre de vergilerini 2019 yılı içerisinde ödemektedirler.

Öte taraftan; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri cari yıl içinde elde ettikleri gelir ve kazançlarını da üçer aylık periyodlar halinde hesaplamakta ve henüz yıl bitmeden bu gelir ve kazançlarına isabet eden **geçici vergilerini** ödemektedirler. Örneğin, 2018 yılı için 4 parçada ödenen geçici vergiler 2018 yılına ilişkin hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. Yapılan mahsuplara rağmen gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ile ilave ödenmesi gereken bir tutar çıktığında bu ilave tutar da gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar (gelir vergisinde mart ve temmuz ayında) ödenmekte ve ilgili yılın hesabı Maliye idaresi ile tamamlanmaktadır.

\* YMM, E. Maliye Müfettişi

Cari yıl içerisinde ödenen geçici vergiler toplamının, yıllık hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla çıkması halinde de bir **iade** doğmaktadır. Söz konusu gelir veya kurumlar vergisinin iadesi, beyannamenin verildiği yılın sonuna kadar mükellef tarafından yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe iade edilir. Bu konu ile ilgili mevzuat, Gelir Vergisi Kanunu'nun mük. 120'nci maddesi ve 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'dir. Gelir Vergisi Kanunu'nun mük. 120'nci maddesi hükmü şu şekildedir: *“Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.”*

### **HATA, DÜZELTME VE DÜZELTME BEYANNAMESİ**

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 114'ncü maddesi uyarınca tarh zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıldır. Mükellefler bu beş yıl içerisinde cari yıla ilişkin beyannamelerinde düzeltme yapabilirler. Sonradan verilen bu düzeltilmiş beyannamelere **“düzeltme beyannamesi”** denilmektedir (VUK m. 122). Bu düzeltmeler sonucunda ve düzeltme beyannameleri ile mükelleflere **ilave** ödenecek ya da **iade** edilecek kurumlar (veya gelir) vergisi çıkabilmektedir. Bilindiği üzere; zaman zaman mükellefler gerek geçici vergi, gerekse de yıllık beyannamelerinde hatalar yapabilmektedirler. Mükelleflerin vergi kaçırma kastına yönelik olmayan ve bazen lehlerine, bazen de aleyhlerine olan hatalar yüzünden, beyan edilip ödenmesi gereken verginin eksik veya fazla ödenmesi söz konusu olabilmektedir. Bu hatalar; basit toplama çıkarma, rakam hatası olabileceği gibi, vergi oranını yanlış uygulama, yararlanılması gereken indirimlerden yararlanmama veya istisnaların eksik veya yanlış uygulanması gibi biraz daha karmaşık hatalar olabilmektedir. İşte yasalarımız tüm bu hataların ortadan kaldırılmasına yönelik olarak mükelleflere, beyannamelerini kendiliğinden düzeltme imkânı getirmiştir. Bunun yasal altyapısı da VUK'nun 116-126'nci maddeleridir.

VUK'nun 116'nci maddesine göre; *“Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere **fazla** veya **eksik** vergi istenmesi veya alınmasıdır.”* Aynı yasa, söz konusu hataları; hesap hataları (m. 117) ve vergilendirme hataları (m.118) başlıkları altında

iki grup halinde toplamıştır. VUK'nun "Hesap Hataları" başlıklı 117/2'nci maddesinde de; "*Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.*" hükmü bulunmaktadır.

Bütün yukarıda anlatılan hususlar şu şekilde özetlenebilir:

a) Mükelleflerin vermiş oldukları yıllık beyannameler üzerinden mahsup etmiş oldukları geçici vergiler dolayısı ile bazı durumlarda iadeler çıkabilmektedir. Yasal mevzuata göre bu tür iadeler, beyannamenin verildiği yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe iade edilebilmektedir.

b) Belirtilen bu durumun **dışında** ise mükelleflerin yıllık kurumlar (veya gelir) vergisi beyannamelerini verdikten sonra da cari yıla ilişkin "hatalarını" tespit etmeleri söz konusu olabilmektedir.

c) İşte mükelleflerin kurumlar (veya gelir) vergisi beyannamelerini verdikten sonra o yıla dair tespit ettikleri hataları "düzeltme" beyannameleri ile gidermeleri mümkündür.

d) Mükelleflerin bu şekilde beş yıllık tarh zamanaşımına kadar verdikleri düzeltme beyannameleri ile çıkan "kurumlar (veya gelir) vergisi iadeleri" mevzuat gereği vergi idaresinin görevlendirdiği vergi müfettişinin olumlu raporu ile yerine getirilebilmektedir.

## **DÜZELTME YOLUYLA İADE TALEBİ**

İşbu Yazımızın buraya kadar olan kısmının maalesef bazen birbirine karıştırıldığı gözlemlenmiştir. Şöyle ki; mükelleflerin kurumlar vergisi beyannamesini müteakip beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içerisinde kendi lehlerine verdikleri ve neticede "iade" çıkaran her düzeltme beyannamesi, geçici vergi beyannamesi ile irtibatlandırılmakta ve mükelleflere; "asıl beyannamenin verildiği yılın sonuna kadar iade talep etmeliydiniz" diyerek olumsuz rapor yazılmaktadır. Bu şekilde bir düşünüş tarzı, söz konusu beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içerisinde verilecek bütün düzeltme beyannameleri ile ortaya çıkacak kurumlar (veya gelir) vergisi iadelerini uygulaması imkansız hale sokmaktadır. Halbuki artık kurumlar vergisi beyannamesi verildikten sonra verilecek düzeltme kurumlar vergisi beyannamelerini tekrar geçici vergi ile irtibatlandırmak, iki olayı birbirine karıştırmaktır.

Kanaatimizce denetim elemanlarının yapması gereken;

- a) mükellefin cari yıla ilişkin olarak geçici vergiyi beyan edip ödediğini tespit etmek,
- b) ödenmiş olan geçici vergilerin asıl beyannamede doğru olarak mahsup edildiğini tespit etmek,
- c) düzeltmenin ve düzeltme beyannamesinin “doğru ve mevzuata uygun nedenlerle” yapıldığını tespit etmek,
- d) düzeltme beyannamesi ile ortaya çıkan “iade”nin doğru hesaplandığını tespit etmektir.

Bunların dışında, konuyu GVK’nun mük. 120’nci maddesi ile sınırlayıp, olaya sadece “ödenen geçici vergilerin kurumlar vergisinden mahsubu ve kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği yılın sonuna kadar talep etmediğinden” bahisle olumsuz rapor vermek yasanın “hata ve düzeltme”ye ilişkin maddelerini “yok” saymak anlamına gelmektedir. Kurumlar (veya gelir) vergisi beyannamesi verildikten sonra düzeltme beyannamesi ile ortaya çıkan iadelerin; kurumlar (veya gelir) vergisi beyannamesinin verildiği yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmediği gerekçesi ile reddedilmesi kurumlar (veya gelir) vergisi hukukunun mantığı ile çelişmektedir.

Konuya ilişkin bir örnek vermek gerekirse: Mükellef 2015 yılına ilişkin geçici vergi beyannamelerini süresinde vermiştir ve hesaplama sonucu ortaya çıkan geçici vergilerini süresinde ödemiştir. Aynı şekilde mükellef 2015 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini de 2016 yılının nisan ayında vermiş ve ilave ortaya çıkan vergiyi de kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte ödemiştir. Fakat mükellef ilerleyen zaman içinde, örneğin 2018 yılı Ekim ayında, söz konusu 2015 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde bir hata yaptığını, bu hata dolayısıyla da 2015 yılında vermiş olduğu 4 adet geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesi ile ödediği vergilerin tamamında “fazla” vergi ödediğini fark etmiştir. Bu mükellef hatayı fark ettiği 2018 yılı Ekim ayında (2015 yılı kurumlar vergisi beyannamesine ilişkin) vereceği bir düzeltme beyannamesi ile fazladan ödediği bu vergilerin “iadesini” vergi dairesinden talep edebilecektir. Bu durumda iadenin doğruluğunu araştıran vergi müfettişinin ve vergi idaresinin söz konusu mükellefe “iade talebini” GVK’nun mük. 120’nci maddesini dayanak göstererek, 2017 yılının sonuna kadar yazılı olarak talep edilmediğinden bahisle iadeyi gerçekleştirilemezlik edemez.

## KONUYA İLİŞKİN BİR ÖZELGE

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.10.2016 tarih ve 17192610-[ÖZG-15/59]-228 sayılı Özelgesi de bu konuyu aydınlatır nitelikte olup, işbu Yazımızda savunduğumuz tez doğrultusundadır. Söz konusu Özelge'nin son kısmında aynen şu ifadeler yer almıştır: “Şirketiniz tarafından 2013 hesap döneminde geçerli olan yatırıma katkı ve indirimli kurumlar vergisi oranları çerçevesinde ve **düzeltilme beyannamesi verilmek suretiyle** bahse konu teşvik belgesi kapsamında **bu dönemde** diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisinden yararlanılması mümkün olup, yararlanılamayan yatırıma katkı tutarlarının 2014 ve müteakip yıllarda diğer faaliyet kazançları ve yatırımdan elde edilen kazançlara da uygulanması mümkün bulunmaktadır.”

Daha açık ve net bir deyişle, mükelleflerin cari yıla ilişkin vergisel haklarını müteakip yıllarda fark etmeleri halinde, söz konusu cari yıla ilişkin bir düzeltme beyannamesi yolu ile bu haklarını kullanmaları her zaman mümkün ve yasaldır. Bu Yazımızın okunması durumunda aslında konunun çok açık ve net olduğu ve bu kadar açık ve net bir konuda bu şekilde bir yazı yazılmasına gerek olmadığı bazı okuyucular tarafından düşünülebilir. Fakat şunu hemen belirtmemiz gerekir ki; maalesef bu kadar açık ve net bir konuda dahi mükellef aleyhine yorum ve uygulama yapıldığı gözlemlenmiştir. Yukarıda belirttiğimiz gibi GVK'nun mük. 120'nci maddesini sanki yasada düzeltme maddeleri hiç yokmuş gibi işlem yapıldığına şahit olduğumuzdan dolayı bu Yazıyı yazma ihtiyacı hissetmiş bulunuyoruz.

## SONUÇ

İşbu Yazımız'da, mükelleflerin a) geçici vergi beyannameleriyle ödedikleri vergilerin yıllık (gelir veya kurumlar) beyannameden mahsup edilmesi ve mahsup edilemeyen bir tutarın kalması halinde bunun iadesi ile b) yıllık beyanname verildikten sonra beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içerisinde verilen “düzeltme” beyannameleri ile ortaya çıkan “iadelerin” zaman zaman birbirine karıştırıldığı, ikinci durumun söz konusu olması halinde ilk “iade” mevzuatının işletilmeye çalışıldığı, bunun yasanın amacına aykırı olduğu, vergi denetim elemanlarının bazen olayı sadece GVK'nun mük. 120'nci maddesi kapsamında gördükleri, VUK'nun hata, düzeltme ve düzeltme beyannameleri ile ilgili hükümlerini değerlendirme dışı tuttıkları gözlemlenmektedir.

Mükellefler; gelir veya kurumlar vergisi beyannamesine ilişkin düzeltme beyannamelerini beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içerisinde her zaman verebilirler ve bu suretle ortaya çıkacak iadelerini de geçici verginin mahsubu maddelerine takılmadan rahatlıkla alabilirler kanaatindeyiz.

### **KAYNAKÇA**

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı (03.10.2016) 17192610-[ÖZG-15/59]-228 sayılı Özelgesi.

T.C. Yasalar (06.01.1961). 193 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı).

T.C. Yasalar (10.01.1961). 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10705 sayılı).

T.C. Yasalar (21.06.2006). 5520 sayılı *Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı).