

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE SAĞLANAN VERGİ İNDİRİM MÜESSESESİNDE DEVAM EDEN MEVCUT SORUNLAR

Erol DELİKTAŞ*

1. GİRİŞ

08.03.2017 tarih ve 30001 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6824 sayılı Kanununun 4. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mülga olan mükerrer 121. maddesi “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi” başlığı ile yeniden ihdas edilmiştir.

Bu düzenleme ile 01.01.2018 tarihinden itibaren verilecek yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri için (şartları taşıyan ve belirlenen mükellefler tarafından) kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hesaplanan kurumlar vergisi tutarının % 5 ‘lik kısmı ile ticari, zirai ve serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükelleflerinde ise, bu kazançlara isabet eden hesaplanan gelir vergisi tutarının % 5 ‘lik kısım ve belirlenmiş tutarla sınırlı olmak üzere vergi indirim müessesinden yararlanılmıştır. Maddenin uygulanmasına yönelik usul ve esaslar 301 Seri No’lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Düzenlemeye yönelik birçok sorun, haksızlık ve ihtilaf ortaya çıkması neticesinde; 01.01.2020 tarihinden sonra uygulanmak üzere; mevcut sorunların giderilmesi amacı ile 7194 sayılı kanunla GVK Mükerrer 121 nci maddede bir takım değişikliklere gidilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile bazı olumlu düzenlemeler getirilmiş olsa bile, halen bazı sorunların devam ettiği ve mükelleflere haksız ve hukuksuz olarak indirim hakkından istifade imkanı vermeyen durumlar mevcudiyetini korumaktadır.

Bu çalışmamızda; GVK Mükerrer 121 nci maddesinde düzenlenen Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi konusu yasal mevzuat hükümleri, özelge ve yargı kararları çerçevesinde ele alınarak uygulamada yer alan mevcut sorunlara değinilmeye çalışılacaktır.

* YMM

2. YASAL MEVZUAT

Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 121nci Maddesi şu şekildedir. Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi - Mükerrer Madde 121:

“Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), 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. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon (313 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2021 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 1.500.000.-TL) Türk lirasından fazla olamaz. 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. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

1-İndirimin 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,

2. (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 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

3-İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (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 onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

şarttır.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan filleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi zıyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. 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 maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.

Birinci fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz.

Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” denilmiştir.

Revize Edilen Kanun Maddesinin Gerekçesi şu şekilde ifade edilmiştir.

7194 sayılı kanunun 18 inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere)

“Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimini düzenleyen maddede yapılan değişiklikle, vergi beyannameleri ibaresi, maddede sayılan beyannamelerle sınırlanmaktadır. Bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere ilişkin ödeme koşulu da gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresine çekilmektedir. Bu nedenle zamanında verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmemesi durumunda ihlal sayılmayacak eksik ödemeler hükmü madde metninden çıkarılmıştır.

Ayrıca, maddeyle, mahsuben yapılan ödemelerde, daha sonra yapılan tespitler üzerine mahsuben ödenmek istenen tutarın %10’una kadar yapılan eksik ödemelerin indirimden faydalanılmasına engel teşkil etmemesi sağlanmaktadır. Böylece madde kapsamında girecek uyumlu mükellef sayısının artırılması amaçlanmaktadır.”

Madde uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ayrıntıları ile 301 ve 312 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir. 2020 takvim yılına ilişkin tutar belirlemeleri ise; 313 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

3. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ MÜESSESİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLERİMİZ İLE UYGULAMADA DEVAM EDEN MEVCUT SORUNLAR

3.1. Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi müessesesinin; Gelir Vergisi Kanununda daha önceden kanuni düzenlemesi yapılmış olan, ancak mülga durumda olan Mükerrer 121 nci madde’de düzenlenmesi kanun yapma tekniği açısından hatalı ve sorunlu olmuştur. Bunun somut bir örneği olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın özelge havuzunda madde kapsamında arama yapıldığında, mülga kanun maddesine ilişkin verilmiş özelgeler ile karşılaştırılabilmesini gösterebiliriz.

3.2. Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenlere, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonlarının, sigorta ve reasürans şirketlerinin kapsam dışında bırakılması durumu kanuni olsa da; yarattığı hukuki sonuçları itibari ile sorunlu bir düzenleme olmaktadır. Mükelleflerin statüleri aynı olmasına rağmen; uygulama dışı bırakılan mükelleflerin ödedikleri vergiler ve toplam ödenen kurumlar vergisi içerisindeki paylara bakıldığında; aslında bu firmalara pozitif ayrımcılık yapılması lazım gelirken, bu mükelleflerin kapsam dışında bırakılması hakkaniyetli bir düzenleme olmamıştır. Vergi toplama saiki ile bu hakkın verilmemesi sorunlu bir düzenleme olmuştur. Kaldı ki; yararlanabilecek vergi indirimi, tutar bazında yıllar itibari ile sınırlandırılmış olması, kapsam dışında tutulan bu mükelleflerin sayısını da dikkate aldığımızda, vergi harcama tutarlarının içinde fazla yer tutmayacağı gerçekliği de bu görüşü destekler niteliktedir.

Benzer şekilde gelir vergisi mükelleflerinde de ticari, zirai, serbest meslek gelirleri itibari ile sınırlandırılmış olması da diğer beyan ve vergi veren gelir vergisi mükelleflerine de negatif ayrımcılık yapılmasının da sorunlu olduğunu düşünmekteyiz.

3.3. Kanun getiriliş amacı ile indirimin uygulamasına yönelik kanun ve tebliğ düzenlemeleri; bazı yönlerden çelişki yaratmaktadır. “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.” şeklindeki lafzi ifade; mükellefler ile idareyi karşı karşıya getirmektedir.

Bilindiği üzere; 29/03/2019 tarih ve VUK-115/2019 sayılı 115 No’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile yıllık gelir vergisi beyannameleri ertesi yılın 01-31 Mart tarihleri arası, yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ertesi yılın 01-30 Nisan tarihleri arasında verilmektedir.

Örneğin; 2020 takvim yılının kurumlar vergisi beyannamesini, 01 Nisan 2021 tarihinde tarh ve tahakkuk ettiren bir mükellefin; Vergi İndirim hakkının 1 yıllık diğer vergilere mahsup süresinin; beyanın verildiği tarihten sonraki tarihten itibaren mi başlatılması gerektiği, yoksa 01.05.2021 tarihinden itibaren başlatılması gerektiği durumu net değildir. Bu durum ise; mükelleflerin 2021/ Mart Dönemi tahakkuk eden Muhtasar Beyanname, ÖTV, Damga ve KDV Beyannamelerine ait borçlarına mahsup talep edememesine neden olmaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü tarafından 27.10.2020 tarih ve E.524379 sayılı yazıda;

“kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son tarihten itibaren bir tam yıl içinde tahakkuk eden diğer vergi borçlarına mükellef kurumun talebine istinaden mahsup edilmesi mümkün olduğu, beyannamenin verilmesi gereken son tarihten önce tahakkuk eden diğer vergi borçlarına mahsubu mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş verilmiştir.

Bu görüş; 2019 takvim yılı yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinin; 115 No’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile Mayıs/2020 sonuna kadar uzatılması sonucunda ortaya çıkan duruma ilişkin olarak vermiştir. Bu durum ise; bazı mükelleflerin mahsup taleplerinin red edilmesine ve haksız olarak gecikme zammı uygulaması ile muhatap olmalarına neden olmuştur.

3.4. Uygulamaya yönelik bir başka sorunlu durum ise; GVK Mükerrer 121 nci Maddesi kapsamında yer alan tüm şartları taşıyan ve vergi indirim kapsamında alacağı doğan bir mükellefe; beyanname verilme tarihinden sonra (tarhiyatın dönemi önem arz etmemektedir.) tarhiyat yapılması halinde; mükellef bu tarhiyatı yargıya başvurmadan uzlaşma kapsamında anlaşarak borcu kesinleştirdiğinde, mahsup/indirim hakları elinden alınacak, beyanname durumuna göre yararlanılan indirim tutarı ve yapılan mahsup tutarları gecikme faizi ile ödenmek durumunda bırakılmaktadır.

Örneğin; 2020 takvim yılının kurumlar vergisi beyannamesinde; madde kapsamında yer alan tüm şartları taşıyan (X) AŞ; vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indirim kapsamında 100.000,00.-TL mahsup hakkı elde etmiştir. Daha sonrasında bu mükellefe 2016/Ocak dönemi KDV Beyannamesi için yapılan resen tarhiyat 25.06.2021 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiş olsun. Mükellef Tarhiyat Öncesi/Sonrası Uzlaşma kapsamında bu tarhiyatları kesinleştirirse; maddenin 4 ncü fıkrası kapsamında vergi indirim hakkı kaybolacak, yararlanılan indirim tutarı ve varsa yapılan mahsup tutarları gecikme faizi ile ödemesi gerekecektir. Ayrıca 100.000,00.-TL’lik mahsup hakkı da; uzlaşılan ve kesinleştirilen borçlara mahsup edilebilme imkânı da söz konusu olamayacaktır.

Bu durum ise; uzlaşma ve indirim müessesesinin çatıştırmakta, uzlaşmanın amacı ile çelişmekte ve mükellefleri dava açmaya yönlendirmektedir.

Eğer mükellef; söz konusu bu tarhiyatları 30 günlük süre içerisinde dava konusu yapar ise; 2021 takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesini vereceği

tarihe kadar tarhiyatın kaldırıldığına yönelik mahkeme kararı tebliğ edilmez ise; 2021 takvim yılı için vergi indiriminden de yararlanamayacaktır. Bu durumun mükellefleri mağdur ettiği aşıkardır.

Bu duruma bir başka açıdan baktığımızda ise; 6736, 7020, 7143, 7256 sayılı kanunlar kapsamında yapılandırılarak/kesinleştirilerek ödenen vergilere (yukarıdaki örnekteki gibi durumu olan mükelleflere) özalgeler ile vergi indirimi hakkı tanınmamıştır. (Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 22.08.2019 tarih ve 26468226-120[ÖZG-1-2018]-E.64933 sayılı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 21.11.2018 tarih ve 62030549-120[Mük.121-2018/504]-E.1043218 sayılı özalgeleri) (Belirtilen kanunlarda herhangi bir düzenleme bulunmadığından bahisle ve kanunun lafzı açık olduğundan)

Bu nedenle mağduriyetlerin önlenmesi için; 2/3622 Esas Numaralı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Teklifi'nin TBMM Genel Kurulu'na sevkinden önce, 27 Mayıs 2021 tarihli Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmesi esnasında; kanun teklifinin 10 ncu maddesine verilen önerge ile eklenen aşağıdaki madde Komisyonunda kabul edilmiştir.

"193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında, indirim 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, bu Kanunun 3 ve 4 üncü maddelerine göre yapılandırılarak kesinleşmesi ve yapılandırmanın ihlal edilmemesi şartıyla, ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergilerin vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edileceği hükmü uygulanmaz. Bu Kanunun 3 ve 4 üncü maddelerine göre yapılandırılarak kesinleşen tarhiyatlar, yapılandırmanın ihlal edilmemesi şartıyla 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendi kapsamında değerlendirilmez. Şu kadar ki, anılan bent kapsamında, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce söz konusu tarhiyatlar nedeniyle 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında yararlanılamayan indirim tutarları için bir düzeltme yapılamaz."

Söz konusu kanun teklifi kapsamında verilen ve kabul edilen önerge, TBMM'de yasalaşır ise; mükelleflere uygulanan haksızlık büyük ölçüde ortadan kaldırılmış olacaktır. Büyük ölçüde dememizin nedeni ise; kanun teklifi

ile geriye yönelik düzeltme ile indirimden yararlanma hakkı verilmemekte ancak ileriye dönük ortaya çıkabilecek sorunları bertaraf etmektedir. Ayrıca bu kanun teklifinin mefhum-u muhalifinden hareketle bu mükelleflerin 1 yıllık süre dahilindeki mahsup taleplerinin de korunması ve mükellefin talebi üzerine yerine getirilebilmesi gerekmektedir. Kanun hükmünden yararlanan mükelleflerin ileriye dönük vergi indirimin haklarına da engel teşkil etmeyecektir.

Yukarıda örnek dahilinde; mükelleflerin kanun kapsamından önceki durumu ile kanundan yararlanması durumunda (ihtilaflı davaların sulh ile kanun kapsamında çözümlenmesi, kesinleşen vergi borçlarının yapılandırılmadan yararlanılarak ödenmesi gibi) ortaya çıkacak vergisel yükleri/durumları çok büyük farklılık arz edecektir. Kanun kapsamından yararlanabilmek son derece avantajlı ve önemli bir hale getirilmiştir. Bu kapsamda olan mükelleflerin iyi bir vergi planlaması yapmaları ve kanun yasalaştığından durumlarına uygun pozisyon almaları faydalarına olacaktır.

Kanun Teklifinin olumlu yanları yanında olumsuzlukları da barındırdığı bir başka gerçekliktir. Her ne kadar kanun teklifi mükelleflerin mağduriyetini giderebilmek adına önerilmiş olsa da, mükellefleri kanundan yararlanmaya zorladığı da bir başka gerçeklik ve olumsuzluktur.

Vergi İndirim Uygulaması Müessesesinden yararlanan mükelleflerin çoğunluğu zaten vergiye uyumu yüksek olan, herhangi bir vergi borcu olmayan ve vergisel ödevlerini yerine getiren, vergisel af ve yapılandırma kanunlarından da yararlanmayan mükelleflerdir. GVK Mükerrer 121 nci maddesi; kapsam dahilinde olan mükelleflere uygulanan negatif ayrımcılık serzenişlerini ortadan kaldırmak, eşitsizlikleri bir nebze gidermek ve ödül kabilinden değerlendirilmesi amacı ile düzenlenmiştir.

2/3622 Esas Numaralı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Teklifi”nin yasalaşması halinde; Vergiye Uyumlu Mükellef müessesesinden yararlanan bazı mükelleflerin sorunlarının giderilmesi adına olumlu bir düzenleme olacağını düşünmekteyiz. Ancak Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi müessesesinden yararlanıp, af/yapılandırma kanunlarından yararlanmayan ve bu tip kanuni düzenlemelere mesafeli olan mükelleflere ise eşitsizlik getirdiğini söyleyebiliriz. Bu durumun ise; kapsama dahil olan mükellefler arasında bile ciddi ayrıştırma ve eşitsizlik getirdiği söylenebilir.

3.5. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Müessesesi kapsamında

verilen % 5'lik oran, % 20'lik Genel Kurumlar Vergisi Oranının 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemleri için % 22 oranında uygulanması, 2021 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için %25, 2022 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için %23 olarak uygulanacak olması gerçekliği karşısında; verilen bu indirim hakkının dolaylı olarak da olsa mükelleflerin elinden alınması sonucunu doğurmaktadır.

3.6. Maddenin uygulanmasına yönelik şartlardan biri olan 1.000.-TL'lik vergi borcu sınırının; yıllar itibari ile yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanmaması durumunu, bir eksiklik olarak değerlendirmekteyiz.

3.7. GVK Mükerrer 121 nci maddenin 2 nci fıkrasının 2 nci bendinde yer alan ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması şartında; Özel Usulsüzlük Cezaları ile Usulsüzlük Cezalarının dikkate alınmaması durumu müspet bir düzenleme iken, aynı fıkranın bir alt bendinde 1.000.-TL'lik vergi borç sınırının hesaplanmasında Özel Usulsüzlük Cezaları ile Usulsüzlük Cezalarının hesaplamaya dahil edilmesinin hakkaniyetli olmadığını düşünmekteyiz. En azından borç tutarı hesaplaması yapılır iken; asıldan doğmayan (beyanname/bildirim vermeme kaynaklı, bilgi vermeme, ödeme ve tevsik hükümlerine aykırılık gibi nedenler ile kesilen cezalar gibi) bu tip kesinleşen cezaların kapsam dışına itilmesinin uygun olacağını düşünmekteyiz.

Kaldı ki; 312 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 2.Maddesinin 4.3. bölümünün Örnek 2'de yer alan “vergi indirimi uygulamasında 1.000.- TL'lik sınırı aşıp aşılmadığının tespitinde sadece Kanun maddesinde sayılan vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergiler dikkate alınacağı” ifadesi ile Örnek 3'de yer verilen örnek birbirleri ile çelişmektedir. Bu durum ise; önerimizdeki haklılığı ortaya koymaktadır.

3.8. Kanunen ve 312 Seri No'lu G.V.K. Genel Tebliğinde belirtildiği üzere; diğer tüm şartları taşımakla beraber; mükelleflerin unutmaya kaynaklı, faturaların firma veya muhasebeye geç intikali gibi durumlar sonucunda yasal süresinde içerisinde verilemeyen vergi beyannamelerin; Vergi Usul Kanunu'nun 371 nci maddesi kapsamında pişmanlık beyannamesi vererek ve diğer koşulları da sağlayarak beyan edilmesi halinde vergi indirim uygulamasından yararlandırılmaması haksızlıklara neden olmaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü'nün; 09.10.2018 tarih ve 62030549-120 [Mük.121-2018/496]-E.897162 sayılı ve 16.04.2021 tarih ve 62030549-120[Mük.121-

2021/598]-E.346155 sayılı özeldeleri “pişmanlık kapsamında verilen vergi beyannamelerinin Vergi İndirim Uygulamasından yararlanılmasına engel teşkil ettiği yönündedir.

Örneğin aylık muhtasar beyannamesinde kesintiye tabii herhangi bir işlemi bulunmayan ancak ilgili ayda 1 işçi çalıştıran mükellef; ilgili aya ait muhtasar ve prim hizmet beyannamelerini yasal süresinde vermemiş olsun. Daha sonrasında durumun fark edilmesi sonucunda; ilgili aya ait muhtasar ve prim hizmet beyannamelerini vermesi halinde; bu durum İndirim Uygulamasına engel teşkil edecektir. Her ne kadar stopaja tabii herhangi bir işlemi bulunmayan mükellefin beyanname verme zorunluluğu olmasa ve bu durumun vergi indirim uygulamasını engellemese de, sigorta beyanı kaynaklı olan bir işlemde ötürü, Vergi İndirimine engel olma durumu sorunludur.

Vergi idaresinin konuya yaklaşımının, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasının gerekçesi ve amacı ile bağdaşmadığıdır. Halbuki, VUK’un 3. maddesinde açıkça ifade olunduğu üzere, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edecek; lafzın yeterince açık olmadığı hallerde, hükmün düzenlenmesindeki amaç, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı dikkate alınarak yorum yapılmalıdır. 6824 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde, vergi indirimi düzenlemesinin vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla teklif edildiği açıklanmaktadır. O halde, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasında, vergiye gönüllü uyumun arttırılması amacının vergi idaresince gözetilmesi gerekmektedir.

Ayrıca bu tarz yaklaşımlar mükelleflerin fazladan vergi yüklenmesine neden olmakta, bir nevi kanunlara uygun davranma fiili cezalandırılmaktadır. Her ne kadar vergi indiriminin uygulanmaması durumu bir cezai işlem olarak değerlendiril(e)mese bile; fiili anlamda sonuç buna götürmektedir. Bu durum ise çok ağır/ölçsüz olmaktadır. Her ne kadar kanunun 2 fıkrasının 1 nci bendi kanuni olsa da hukuki olduğunu düşünmemekteyiz. Bu düşüncemizi ise; aşağıda yer verilen yargı kararları da desteklemektedir.

İzmir BİM - 1. Vergi Dava Dairesi - Esas No.: 2019/1610, Karar No.: 2020/89, Karar Tarihi: 17.01.2020

“esasa etkili olmayan usuli eksikliklerin, yasaların tanıdığı haklardan yararlanılmasına engel olmaması yönünde yorumlanması ve bu hususa ilişkin yasanın getiriliş amacı da göz önünde bulundurularak uygulama alanının daraltılmaması gerekmektedir. Tüm bu açıklamalardan, vergi yasalarına

başkaca bir aykırılığı tespit edilmeyen davacının, vergiye uyumlu mükellef olarak kabulü , hukuk ve hakkaniyet gereği olup, aksi saikle tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık görülmemiştir.”

Ankara BİM - 1. Vergi Dava Dairesi - Esas No.: 2019/1607, Karar No.: 2020/204, - Karar Tarihi: 04.03.2020

“pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz” hükmü gereği ve vergi sistematigi içerisinde pişmanlıkla verilen beyannamelerin esasen ancak kanuni süresinden sonra verilebildiği, yine davacı şirketin, vergi ödeme süresi içerisinde pişmanlıkla verdiği geçici vergi beyannamesine istinaden tahakkuk eden vergiyi süresinde ödediği hususu da dikkate alındığında, indirimden yararlanma şartını ihlal etmediğinin açık olduğu”

Ankara BİM - 1. Vergi Dava Dairesi - Esas No.: 2019/1635, Karar No.: 2020/6, Karar Tarihi: 15.01.2020

“söz konusu yasa hükmünün amacının, vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükelleflerin ödüllendirilmesi ve teşviki olduğu, pişmanlıkla beyan edilen damga vergisinin beyana tabi olmadığı, idarece re’sen ya da ikmalen tarh edilebilecek vergi türünde olmayıp ancak ödememe halinin Damga Vergisi Kanununun 26. maddesi uyarınca, yetkili memurun düzenlediği tutanakla tespit edilmesi durumunda idarece tarh edilebilecek türde olması hususları birlikte değerlendirildiğinde, anılan damga vergisinin geç beyan edilerek ödenmesinin, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121. maddesinin ihlali olarak kabul edilemeyeceği, bu nedenle davacının indirim hakkından yararlandırılmaması işleminde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, fazla tarh edilen 84.526,00.-TL’nin tecil faiziyle birlikte iadesine hükmeden Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 15/10/2019 gün ve E:2019/439, K:2019/839sayılı kararının; davacının, e-beyan uyarısı üzerine vergiye uyumlu mükelleflere ait vergi indirimi beyanında bulunmadığı, vergi indirimi için gerekli şartları taşımadığı ileri sürülerek kaldırılması istenilmektedir.

Dosyanın incelenmesinden; 2018/Mayıs dönemine ilişkin damga vergisi beyannamesini süresinden sonra pişmanlıkla verdiğiinden bahisle, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121.maddesinde yer alan %5 vergi indiriminden yararlandırılmayan davacı şirketin, ihtirazi kayıtla verdiği 2018 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerine, ihtirazi kaydın da kabul edilmeyerek kurumlar vergisi tarhiyatı yapıldığı görülmüş ise de, pişmanlıkla verilen beyannamelerin indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki

son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olma şartının ihlali sayılmayacağı açıkça hükme bağlandığından ve indirimden yararlandırmama nedeni olarak gösterilen damga vergisinin de pişmanlıkla beyan edilerek ödendiği hususunda taraflar arasında ihtilaf bulunmadığından, davacının vergiye uyumlu mükellefler için getirilen %5 indirim hakkından yararlandırılmamasına ilişkin işlemde hukuka uyarlık görülmemiştir. Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 15/10/2019 gün ve E:2019/439, K:2019/839 sayılı kararının kaldırılmasını gerektiren bir neden bulunmadığından, istinaf başvurusunun yukarıda belirtilen gerekçeyle reddine, yargılama giderlerinin istinaf başvurusunda bulunanın üzerinde bırakılmasına, posta gideri avansından artan miktarın istinaf başvurusunda bulunana iadesine, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45.maddesinin 6.fıkrası uyarınca kesin olarak, 15/01/2020 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”

İzmir BİM - 1. Vergi Dava Dairesi - **Esas No.: 2020/127, Karar No.: 2020/457, Karar Tarihi: 18.06.2020**

“vergilerin vadesinde ödeme iradesinin gösterildiği ve vergisel yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükelleflerin ödüllendirilmesi ve vergisel yükümlülüklerin düzenli olarak yerine getirilmesinin teşviki amacıyla getirilen yasanın amacına uygun olarak, beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait süresinde verilen vergi beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerin vadesinde ödendiğinin kabulü gerekmektedir.”

Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin 27/09/2019 gün ve E:2019/90, K:2019/404 sayılı kararı da aynı yöndedir.

3.10. Vergi indiriminin hesaplanacağı yıla ait Yıllık Kurumlar/Gelir Vergisi Beyannamelerin yasal süresinde verilmeyip, beyan yılı itibari ile pişmanlık talebi ile beyanların verilmesi halinde, diğer şartlarında sağlanması şartı ile ilgili yıla vergi indirimi uygulanabilecektir. Ancak ileriye dönük olarak 2 yıllık süre içerisinde (diğer şartlar sağlanmış olsa bile) verilecek beyannamelerde ise indirim hakkı olamayacaktır. Bu durumda uygulamanın bir başka çelişkinisi göstermektedir.

3.11. GVK Mükerrer 121 nci maddesinin 2 fıkrasının 2 nci bendi kapsamındaki mevcut uygulamanın da sorunlu olduğunu düşünmekteyiz. Örneğin indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl 2020 olsun. Önceki 2 yıllık süreyi de geriye götürdüğümüzde (01.01.2018-31.12.2020 tarihleri arasında) mükellefin indirim hakkından yararlanabilmesi için,

mükellefe bu tarih aralığında bir ihbarname tebliği bulunmaması gerekmektedir. Örneğin; 2016 takvim yılına ilişkin vergi incelemesi sonucunda KDV kaynaklı önerilen tarhiyatın, ihbarnamelerinin 31.12.2020 tarihinde tebliği halinde vergi indirim müessesesinden yararlanılamayacak (beyan edilme tarihine kadar uzlaşma ile ortadan kalkma hali hariç), ancak ihbarnameler 01.01.2021 tarihinde tebliğ edilir ise; beyan edilme tarihine kadar kesinleşme olmaması şartı ile 2020 takvim yılı için vergi indirim müessesesinden yararlanabilmesi mümkün olacaktır.

3.12. GVK Mükerrer 121 nci maddesinin 2. Paragrafının 2. Bendinde “(1) numaralı bentte belirtilen süre” ifadesi de ihtilafların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Her ne kadar kanun maddesinde dönem ifadesi yer almamış olsa bile, 2 yıllık süre olayının tebliğde dönem ifadesi kullanılması bu duruma neden olmaktadır.

Maddetminde yer alan uzlaşma yönünden “tamamen ortadan kaldırılması” nın aranması da ihtilaflara neden olmaktadır. Uzlaşma sonucunda vergi aslı, vergi ceza ve feriler ile usulsüzlük cezalarının tamamen ortadan kaldırılması yani tümü ile sıfırlanma işlemi her mükellefe nasip olacak bir durum değildir. Bu durum ise uzlaşma mantığı, amacı ve ruhu ile örtüşmemekte, çok ters ve katı bir yaklaşım olmaktadır. Kanun maddesi bu yönü ile de diğer kanun müesseseleri ile de çelişmektedir.

Yukarıda yer verdiğimiz bu hususlara yönelik ilk derece mahkemesi ve istinaf mahkemesince verilen kararlar şu şekildedir.

İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin 16/01/2020 tarih ve E:2019/460, K:2020/48 sayılı kararında;

“süresinde verilen 2017 yılı kurumlar vergisi beyannamesi nedeniyle tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121.maddesi uyarınca % 5 oranında hesaplanan vergi indiriminin, 125.313,26 TL kısmının diğer vergi borçlarına mahsuben iadesi isteminin, vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanma şartlarını taşımadığı ve söz konusu indirimden yararlanmasının mümkün olmadığından bahisle reddine dair davalı idarenin 24/01/2019 tarih ve E.80091 sayılı işleminin iptali istemiyle açılan davanın”...vergisel yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükelleflerin ödüllendirilmesi ve vergisel yükümlülüklerin düzenli olarak yerine getirilmesinin teşviki amacıyla getirilen yasal düzenlemenin amacı ve davacının iradesinin tahakkuk eden vergileri vadesinde ödeme yönünde olması hususları dikkate alındığında, her ne kadar

davacı şirket hakkında yapılan ikmalen tarhiyat 2015 takvim yılında yapılmış ise de ikmalen tarhiyata konu kurumlar vergisinin döneminin 2012 takvim yılı olduğu ve tarh edilen vergi ile cezanın davacı şirket tarafından uzlaşmaya varılarak ödendiği, indirimine konu beyannamenin ait olduğu yıl olan 2017 ve bu yıldan önceki son iki yıl olan 2015 ve 2016 yılına ilişkin olarak davacı şirket hakkında yapılmış herhangi bir re'sen ve/veyahut ikmalen tarhiyatın da söz konusu olmadığı hususları dikkate alındığında ret işlemine gerekçe olarak gösterilen söz konusu sebebin, davacı şirketin vergi indirimi hakkından yararlanmasını engelleyecek bir ihlal olarak değerlendirilemeyeceği sonucuna ulaşılmış olup, 2017 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121.maddesi uyarınca % 5 oranında hesaplanan vergi indiriminin diğer vergi borçlarına mahsuben iadesi isteminin reddine ilişkin dava konusu işlemden hukuka uygunluk görülmediği...” gerekçesiyle dava konusu işlemi iptal etmiştir.

Mahkeme Kararını Vergi İdaresi; “maddede belirtildiği gibi indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ve bu yıldan önceki son iki yılda mükelleflerin haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerektiği, davacı şirketin 2012 takvim yılı hesap ve işlemlerinin kurumlar vergisi yönünden incelenmesi neticesinde hakkında düzenlenen 05/08/2015 tarih ve 2015-B-881/5 sayılı Vergi İnceleme Raporu'na istinaden düzenlenen 25/08/2015 tarih ve 2015082513Aop0000001 sayılı vergi ceza ihbarnamesi ile 2012/01/2 dönemine ilişkin olarak ikmalen kurumlar vergisi tarhiyatı yapıldığından ve söz konusu tarhiyatın uzlaşarak kesinleştiğinden maddede belirtilen şartları taşımadığı ileri sürülerek, istinaf yoluyla kaldırılması ve davanın reddine karar verilmesi istenilmiştir.”

İstanbul BİM 2.Vergi Dava Dairesi tarafından verilen Esas No.: 2020/1148, Karar No.: 2020/1908, Karar Tarihi: 10.11.2020 olan kararında

“mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesinden, maddede belirtilen şartları taşımaları durumunda, vergiye uyumlu oldukları kabul edilen mükelleflere, diğer mükelleflerden farklı olarak ayrıca bir vergi indiriminden yararlanma imkanı sunulduğu, söz konusu indirimden faydalanabilmek için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda, haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, resen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmamasının (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş

yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz) da şart koşulduğu, maddede, vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanmaya engel teşkil ettiği düzenlenen tarhiyatın, **beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergilere ilişkin bulunmasının şart koşulmadığı**, mükellef hakkında belirtilen dönemde tarhiyat yapılmasının, indirimden yararlanma şartlarının ihlal edildiğinin kabulü için yeterli bulunduğu, zira, yalnızca, maddede sayılan şartların tamamını sağlayan uyumlu mükellefleri ödüllendirmek amacıyla düzenlendiğine şüphe bulunmayan **madde lafzında**, bu hususta **tereddüt yaratan bir belirsizlik olmadığı sonucuna varılmaktadır**.

Anılan maddenin uygulamasını göstermek üzere yayımlanan 301 ve 312 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde de aynı yönde açıklamalara ve mükellef hakkında, beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda tarhiyat yapılmasının, indirimden yararlanma şartlarının ihlal edildiğinin kabul için yeterli bulunduğu yönünde örneklere yer verilmiştir.

Bu kapsamda, yasal düzenlemenin lafzı gereği, davacının 2017 yılı Kurumlar Vergisi Beynamesinde vergi indiriminden yararlanılabilmesi için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda, yani, 2015, 2016, 2017 yılları içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir.

Dava dosyasının incelenmesinden, idarece; 24/01/2019 günlü E.80091 sayılı yazıyla, davacı şirketin 2012 takvim yılı hesap ve işlemlerinin kurumlar vergisi yönünden incelenmesi neticesinde hakkında düzenlenen 05/08/2015 tarih ve 2015-B-881/5 sayılı Vergi İnceleme Raporu'na istinaden adına 2012 yılına ilişkin olarak yapılan kurumlar vergisi tarhiyatı bulunduğu ve söz konusu tarhiyatın, **uzlaşmaya varılarak ve bu suretle tarh edilen vergi/ vergi ziyai cezası tutarları azaltılmak suretiyle kesinleştiğinin tespit edilmesi nedeniyle yerine getirilmeyeceği hususu bildirilerek, mahsuben iade talebinin reddedildiği anlaşılmıştır**.

Olayda, davacı şirket hakkında, indirimin hesaplanacağı 2017 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda, yani, 2015, 2016 ve 2017 yılları içerisinde olmak üzere, 2015 yılında beyana tabi kurumlar vergisi yönünden yapılmış bir tarhiyat bulunduğu ve söz konusu tarhiyat üzerinde uzlaşmaya varılmış ise de, uzlaşma sonucu,

tarhiyatın tamamen ortadan kaldırılmaması nedeniyle, uzlaşmanın, indirimden yararlanmaya engel teşkil eden durumu bertaraf etmeyeceği, dolayısıyla, davacının, 2017 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121.maddesi uyarınca % 5 oranında vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanma hakkından ve diğer vergi borçlarına mahsubu mümkün bulunan bir indirim hakkının mevcut olduğundan söz edilemeyeceği sonucuna varılmakla, dava konusu işlemde hukuka aykırılık görülünce, istinaf isteminin kabulüyle, aksi yöndeki Mahkeme kararının kaldırılmasına ve davanın reddine karar vermek gerekmiştir.” şeklinde karar verilmiştir.

Verilen istinaf kararının kanuni olduğunu, ancak kanunun lafzi ve ruhu, amaç ve konuluştaki maksadı ile diğer kanunlar ile bağlantısına bakılmadan verilmiş bir karar olduğunu düşünmekteyiz. Bu yönü ile de kararın hukuki olduğunu söyleyememekteyiz.

3.13. Yapılan tarhiyatlar sonucunda açılan vergi davalarının, tüm safhaları takip edilmesi kaydı ile Türkiye şartları içerisinde 2 yıl içinde kesinleşmesi gibi bir durum söz konusu olamamaktadır. Bu durum ise, mükelleflere geriye ve ileriye dönük olarak vergi indiriminden yararlanamamasına neden olmakta ve bu şekilde mükelleflere mağduriyet yaşatmaktadır.

3.14. 7194 Sayılı Kanun ile GVK Mükerrer 121 nci maddesinde yapılan kanuni düzenlemeler ile damga vergisi beyannamesinin süresinde verilmemesi kaynaklı; indirimden yararlanılamaması sorunu giderilmiştir. Ancak damga vergisi kaynaklı bir ikmalen, resen veya idarece vergi ziyayı cezalı tarhiyat oluşması halinde (her ne kadar az bir vaka türü olsa bile) vergi indirimine engel olabilme durumu devam etmektedir. Örneğin indirimin yararlanılacağı yıl ile 2 yıl öncesi bir dönemde; mükellefin yasal süresinde veremediği bir damga vergisi beyannamesi için pişmanlık talebi ile müracaat ederek beyannamesini vermiş olsun. Ancak mükellefin pişmanlık hükümlerini ihlal etmesi sonucu pişmanlık zammı vergi ziyayı cezasına çevrilip, ceza ihbarnameleri mükellefe 31/12’de tebliğ edildiğinde maddenin lafzi ifadesinden hareketle ilgili yılda vergi indiriminden yararlanamayacaktır. Halbuki; 31/12 ile 30/04 arası sürede mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme hakkını talep ederek tarhiyatı kesinleştirdiğinde ilgili yıl için vergi indiriminden yararlanabilecektir. Ancak sonraki 2 dönem için diğer şartları sağlasa bile vergi indirim hakkından yararlanılmayacaktır. Bu durum ise; madde kapsamındaki bir sorun çözümlenirken diğer yönden sorunun halen devam ettirildiğini göstermektedir.

3.15. GVK Mükerrer 121 nci madde uygulamasından; koşulların sağlanması şartı ile Dar Mükelleflerde yararlanabilmektedir. Ancak bu uygulamadan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23 ncü maddesi kapsamında vergilendirilmesi gereken ve Özel Vergilendirme Rejimi uygulanan Yabancı Ulaştırma Kurumlarınca; Vergi İndirimi Müessesesinden yararlanılıp, yararlanılamayacağı hususu da belirsizlikler içermektedir. Kanaatimizce; (her ne kadar özel vergilendirme rejiminin de kendi içinde belirsizlikleri olmasına rağmen) bu uygulamadan yararlanma imkanının; sadece Türkiye'de işyeri, şube, acenta ve daimi temsilci bulunduran ve özel vergilendirme rejimi kapsamında yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesi veren, dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının yararlanabileceği şeklindedir. Tam benzerlik arz etmese de konu kapsamında; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 18.04.2019 tarih ve 62030549-120[Mükerrer 121-2018/654]-E.319336 sayılı bir özeldes bulunmaktadır. Ancak Özel Vergilendirme Rejimi kapsamında yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin müdür, temsilci, acente veya kazanç sağlayanlar tarafından tarh ettirilmesi veya cezaya muhatap olması hallerinde; bu kişilerin/kurumların kendi mükellefiyetleri açısından GVK Mükerrer 121 nci madde uygulamasından yararlanma durumlarına etki etmemelidir.

3.16. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 02.01.2019 tarihli GİB İnternet Sitesi **Özelge** Havuzunda yer alan **özelge** ile;

“2017 yılına ilişkin vermek istediğiniz kurumlar vergisi beyannamesinde indirimden yararlanmanıza sistemin izin vermediğini, gerekçe olarak ise ortaklığınız bulunan adi ortaklıkların vergi borçlarını zamanında ödemediği belirtilerek konu hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Adi ortaklığın amacı, ortakların sorumlulukları, sermayesi, borçları ve alacakları 1/7/2012 tarihinde yürürlüğe giren 6098 sayılı Borçlar Kanununun 620-645 inci maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun 620 nci maddesinde adi ortaklık, iki ya da daha fazla kişinin, bir sözleşmeye dayanarak, emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmesi olarak tanımlanmıştır. Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı gibi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. Adi ortaklık olarak faaliyette bulunması halinde, ortaklığa stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmektedir. Adi ortaklıkların ortaya çıkan kâr veya zararı, adi

ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilenmektedir.

Adi ortaklıkta malvarlığı bakımından elbirliği ile mülkiyet, borçlar bakımından ise müteselsil sorumluluk söz konusudur.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ortağı olmanız dolayısıyla vergisel yükümlülükleri ve borçları bakımından müteselsil sorumluluğunuz bulunan adi ortaklığın beyanname üzerine tahakkuk eden vergi borçlarının zamanında ödenmemiş olması nedeniyle şirketinizin Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş bildirilmiştir. Ancak verilen bu özelve katılabilmek mümkün değildir.

Bir diğer taraftan Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 22.7.2019 tarihli ve 38418978-120[Mük121-19/6]-E.244820 sayılı özelgesinde ise; “avukatlık faaliyetinizden dolayı faaliyet gösteren ve 2017 yılı vergilendirme dönemi Gelir Vergisi beyannamesinde 4.762,59 TL vergi indirimi alacağı doğan ve ... Avukatlık Ortaklığı'nın %50 hisseli ortağı olan avukatın, söz konusu alacağını adi ortaklığının 06/2018 dönemine ait KDV borcuna mahsubunu talebi; 301 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği kapsamında avukatlık ortaklıklarının hissedarlarına ait vergi indiriminin ortaklık borçlarına mahsubu ile ilgili hüküm bulunmadığından dolayı mahsup talebi uygun görülmemiş ve ilgili vergi dairesi tarafından tereddüte düşülerek mahsup işlemi yapılmamasını da doğru olarak değerlendirmiştir.”

Vergiye uyumlu mükelleflere uygulanacak vergi indirim kaynaklı mahsup hakkının; en azından gelir vergisi mükellefleri için, aynı KDV İade uygulamalarında olduğu gibi mükellefin ortak olduğu adi ortaklık, kolektif şirket ve komandit şirketlerde komandite ortaklık payı ile orantılı olmak üzere mahsup edilebilmesine imkan sağlanmalıdır.

3.17. Vergi indiriminin hesaplanacağı yıla ait Yıllık Kurumlar/Gelir Vergisi Beyannamelerinin verildiği tarihte, çeşitli nedenler ile Vergi İndirim Uygulamasından yararlan(a)mayan ancak daha sonrasında bu hakkını kullanması gerektiğini düşünen ve/veya kullanmak isteyen mükelleflere; e-beyanname programında İhtirazı Kayıt koyma hakkının verilmemesi de sorunlara neden olmaktadır. Her ne kadar konu hakkında verilmiş Anayasa Mahkemesi Kararı olsa bile, bu durumun mükelleflerin Mahkemeye Erişim Hakkını engellediği düşüncesindeyiz. İndirim Uygulaması kaynaklı dava açma

hakkı ancak idareye fazla ve yersiz ödeme iddiası ileri sürülerek müracaat edilmeli ve kabul edilmeme durumunda dava açma işlemi tesis edilmelidir. Bu alternatif haricinde dava açılabilir; uzun yargılama süreleri ile madde kapsamında iade hakkının 1 yıllık hak düşürücü süre ile sınırlandırılmış olması durumu birlikte ele alındığında en iyi alternatifi bu olduğunu düşünmekteyiz.

3.18. Mükelleflere 3 yıllık süre içinde yapılan ikmalen, resen ve idari tarhiyatların, mükellef lehine tamamen kesinleşmiş olması durumunda bile, geriye dönük olarak indirim uygulaması kaynaklı haklarının iade edilmemesi de bir başka sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Halbuki mükellefe yapılan tarhiyat hukuken kaldırılmış, karar kesinleşmiş, mükellefe haksız bir işlem yapılmış ve indirim hakkı bu kapsamda mükellefin elinden alınmaktadır. Bu durumda hukuksuz bir işlemin başka bir hukuksuz durum yaratmasına neden olmaktadır.

3.19. Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında yapılan tam bölünme ve birleşme işlemlerinde; tam bölünen ve birleşen kurumlardan ayrı ayrı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan şartları sağlanmasının istenmesi sorunlu bir durumdur. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 04.08.2020 tarih ve 62030549-120[Mükerrer 121-2018/275]-E.567857 sayılı – 08.04.2019 tarih ve 62030549-120[Mükerrer 121-2018/588]-E.279447 sayılı özelgeleri, Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü'nün 15.06.2020 tarih ve 50426076-120[MÜK-121-2018/20-704]-E.43742 sayılı özelgesi, Isparta Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 15.06.2020 tarih ve 25947440-120[2019/09]-E.9706 sayılı özelgesi)

Bizim görüşümüze göre; özellikle tam bölünme sureti ile tasfiyesiz olarak infisah eden firmalarda aynı şartların aranması hukuki değildir. Tam bölünen kurum zaten hukuk aleminde kalmaktadır. Ayrıca bu görüş kapsamında ne Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde ne de Genel Tebliğlerde bir hüküm ve ifade bulunmamaktadır. İdare indirim durumunu dar olarak yorumlayarak görüş vermektedir. Bu durum ise verilen görüşlerin doğruluğunu sorgulatır hale getirmektedir.

4. SONUÇ

Vergi İndirim Uygulamasından 2020 takvim yılında yaklaşık olarak 65.000 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi yararlanmış olup, bu durum ise; gelir ve kurumlar vergisi mükellefi sayılarını dikkate aldığımızda; uygulamanın yararlanabilmenin mümkünlüğü ile uygulamanın ne kadar zor olduğu hususları hakkında fikir vermektedir.

Kanuni düzenleme adeta uygulamadan yararlanılamama üzerine kuruludur.

Yukarıdaki izah edilmeye çalışılan sorunlar dahilinde söz konusu uygulamanın daha sade, anlaşılabilir ve ihtilaf yaratmayacak şekilde, uygulanabilirliği yüksek ve mükellefler arası farklılıklara da neden olmayacak şekilde yeni bir kanuni düzenlemenin yapılması elzemdir. Bu öneri doğrultusunda da GVK Mükerrer 121 nci maddesinin ilga edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

115 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri

127 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961, 06 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 10700)

2/3622 Esas Numaralı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Teklifi

26 ve 27 Mayıs 2021 tarihli Plan ve Bütçe Komisyon Tutanakları- Erişim Adresi: <https://komisyon.tbmm.gov.tr/tutanaklar.php?pKomKod=17>-Erişim Tarihi: 30.05.2021

301 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği (2020, 27 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 31137)

313 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği (2020, 29 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 31349)

6824 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2017, 08 Mart). Resmi Gazete (Sayı: 30001)

7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2019, 07 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 30971)